

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Dalam melakukan suatu penelitian harus mengetahui lebih dahulu tentang apa yang akan diteliti, hal tersebut dapat memudahkan dalam memberikan penjelasan lebih rinci tentang variabel yang akan diteliti.

2.1.1 Ruang Lingkup Audit

2.1.1.1 Pengertian Audit

Setiap perusahaan didirikan dengan tujuan utama untuk memperoleh laba. Untuk mencapai tujuan tersebut maka semua tahap kegiatan yang akan dilaksanakan harus direncanakan, dianalisa dan teliti secara seksama terlebih dahulu oleh mereka yang bertanggung jawab.

Dengan makin luas dan rumitnya masalah-masalah yang ada pada perusahaan, maka ruang lingkup dan luasnya tugas yang dipikul oleh manajemen semakin bertambah besar. Oleh karena itu manajemen memerlukan alat bantu yang dapat digunakan untuk mengendalikan kegiatan-kegiatan yang dilaksanakannya. Salah satu alat bantu dalam melaksanakan fungsi utama manajemen, fungsi pengawasan dan pengendalian adalah aktivitas audit. (Dr. Hj. Liza Laila Nurwulan, SE.,M.Si.,Ak.,CA.)

Berikut ini adalah definisi audit menurut Arens Alvin., Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2011:4) dalam Hisvany Ghulam (2015):

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person”.

Sedangkan menurut Agoes (2012:4) dalam Fajar Rizki (2016) pengertian audit secara umum yaitu:

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti pendukung dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”

Berdasarkan pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa audit merupakan pemeriksaan yang dilaksanakan oleh pihak kompeten dan independen terhadap laporan keuangan yang disusun oleh manajemen dengan mengumpulkan catatan pembukuan serta bukti pendukung dengan tujuan memberikan pendapat mengenai kewajaran atas laporan keuangan. Proses pelaksanaan audit tidak biasa dilakukan oleh sembarang orang, auditor harus mempunyai latar belakang pendidikan dan pengetahuan yang memadai sehubungan dengan pelaksanaan audit. Selain itu auditor harus bertindak sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menjalankan kode etik profesi.

2.1.1.2 Tujuan Audit

Proses auditing dilakukan berdasarkan standar auditing yang berlaku umum. Standar auditing merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab

profesionalnya. Seorang auditor professional dalam melaksanakan audit, memiliki tujuan tersendiri.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2011:110:1) tujuan audit adalah sebagai berikut:

“Tujuan audit umum atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran. Dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor yang menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapatnya. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan menunjukkan keadaan-keadaan yang dalam prinsip tersebut tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dihubungkan dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode sebelumnya”.

Sedangkan menurut Alvin A. Arens (2012:104) berdasarkan seksi PSA 02 (SA 110) tujuan audit adalah sebagai berikut:

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran dimana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”.

Jika auditor yakin bahwa laporan tidak disajikan secara wajar atau tidak mampu menarik kesimpulan dikarenakan bahan bukti yang tidak memadai, maka auditor bertanggung jawab untuk menginformasikan kepada pengguna laporan keuangan melalui laporan auditnya.

Berdasarkan pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa auditing dilakukan oleh para Auditor yang bertujuan untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan dan berlaku secara umum.

2.1.1.3 Jenis-jenis Audit

Menurut Sukrisno (2012) jenis-jenis audit adalah sebagai berikut :

1. “Ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:
 - a. Pemeriksaan Umum Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
 - b. Pemeriksaan Khusus Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan audite) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
2. Ditinjau dari jenis pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:
 - a. Management Audite Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.
 - b. Pemeriksaan ketaatan, Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam-LK, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-lain).
 - c. Pemeriksaan Intern, Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.
 - d. Computer Audit Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan Electronic Data Processing (EDP) System.”

Sedangkan menurut Elder, Beasley, Arens, yang dialih bahasakan oleh Jusuf (2012:6) jenis-jenis audit adalah sebagai berikut :

“Audit Laporan Keuangan Audit yang berkaitan dengan kegiatan memperoleh data mengevaluasi bukti tentang laporan-laporan entitas dengan maksud agar dapat memberikan pendapat apakah laporan-laporan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, yaitu prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP).”

1. Audit Kepatuhan Audit yang berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti-bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan, dan peraturan tertentu.
2. Audit operasional Audit yang berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti tentang efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa dari berbagai jenis audit yang dilakukan kecuali laporan audit keuangan, keseluruhan audit memiliki tujuan yang (hampir) sama yaitu menilai bagaimana manajemen mengoperasikan perusahaan, mengelola sumber daya yang dimiliki, meningkatkan efisiensi proses dalam mencapai tujuan perusahaan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

2.1.1.4 Jenis-jenis Auditor

Menurut Arens (2011:19) jenis-jenis auditor adalah sebagai berikut :

- a. “Kantor Akuntan Publik
Kantor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan

perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersial yang lebih kecil.

- b. Auditor Internal Pemerintah
Auditor internal pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) guna melayani kebutuhan pemerintah.
- c. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan
Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia dan badan yang didirikan berdasarkan Konstitusi Indonesia.
- d. Auditor Pajak
Direktorat Jendral (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak salah satu utama Ditjen Pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk memberlakukan apakah SPT itu adalah untuk mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.
- e. Auditor Internal
Auditor Internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit untuk DPR.”

Sedangkan menurut Mulyadi (2003:29) dalam bukunya “auditing” jenis-jenis auditor yaitu sebagai berikut:

“Orang atau kelompok orang yang melaksanakan audit dapat dikelompokkan menjadi tiga golongan yaitu:

1. Auditor Independen
2. Auditor Pemerintah
3. Audit Intern”.

Jenis-jenis auditor tersebut dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Auditor Independen.

Yang dimaksud dengan Audit Independen akan dijelaskan lagi oleh “Mulyadi” dalam bukunya yang berjudul “Auditing”, yaitu sebagai berikut: “Audit independen adalah auditor professional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya”.

Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditor, investor, calon kreditor, calon investor, dan instansi pemerintahan (terutama instansi pajak).

Pihak yang memanfaatkan jasa auditor independen terutama adalah pihak selain kliennya. Oleh karena itu, independensi auditor dalam melaksanakan keahlian merupakan hal yang pokok, meskipun auditor tersebut dibayarkan oleh klien karena jasa yang diberikan tersebut.

Sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban mempertahankan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya.

2. Auditor Pemerintah

Yang dimaksud dengan Auditor Pemerintah akan dijelaskan lagi oleh “Mulyadi” dalam bukunya yang berjudul “Auditing”, yaitu sebagai berikut:

“Auditor Pemerintah adalah audit professional yang bekerja di instansi pemerintah yang bekerja di instansi pemerintahan yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan pada pemerintah”.

Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), serta instansi pajak.

3. Auditor Intern

Auditor Intern bekerja di suatu perusahaan untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan, seperti halnya auditor pemerintah bagi pemerintah. Yang dimaksud dengan Auditor intern akan dijelaskan lagi oleh “Mulyadi” dalam bukunya yang berjudul “Auditing”, yaitu sebagai berikut:

“Auditor intern adalah auditor yang bekerja di perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi”.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa dari berbagai jenis auditor, pada umumnya pemakai jasa auditor adalah Dewan Komisaris atau Direktur Utama Perusahaan. Untuk menjalankan tugasnya dengan baik, audit intern harus berada di luar fungsi lini suatu organisasi, tetapi tidak lepas dari hubungan bawahan atasan seperti hubungan lainnya. Auditor intern wajib memberikan informasi yang berharga bagi manajemen untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan operasi perusahaan.

Kebutuhan akan adanya audit internal di dalam suatu perusahaan semakin meningkat sejalan dengan meningkat operasi perusahaan. Pentingnya audit internal sejalan dengan berkembangnya perusahaan dan bertambah kompleknya sistem akuntansi. Dengan semakin besarnya organisasi perusahaan, untuk itu diperlunya pendelegasian wewenang. Pendelegasian wewenang ini diperlukan karena tidak mungkin semua wewenang dan berbagai departemen, bagian seksi, ataupun satuan organisasi lainnya berada dan dipegang oleh satu orang . mengingat akan hal tersebut, maka diperlukan adanya bagian yang disebut dengan audit internal. (Sumaryatir, 2006)

2.1.2 Kemampuan Auditor

2.1.2.1 Pengertian Kemampuan

Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, kemampuan berasal dari kata “mampu” yang berarti kuasa (bisa, sanggup, melakukan sesuatu, dapat, berada, kaya, mempunyai harta berlebihan). Kemampuan adalah suatu kesanggupan dalam

melakukan sesuatu. Seseorang dikatakan mampu apabila ia bisa melakukan sesuatu yang harus ia lakukan.

Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa kemampuan adalah kecakapan atau potensi seseorang individu untuk menguasai keahlian dalam melakukan atau mengerjakan beragam tugas dalam suatu pekerjaan atau suatu penilaian atas tindakan seseorang.

2.1.2.2 Pengertian Kemampuan Auditor

Menurut Sutan Kayo (2013:24) mengemukakan bahwa auditor yang akan melaksanakan audit investigasi harus memenuhi tiga dimensi yaitu:

1. “Pengetahuan dasar
2. Kemampuan teknis
3. Sikap mental.”

Ke tiga dimensi kemampuan/keahlian tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pengetahuan Dasar

Seorang auditor harus memiliki pengetahuan dasar yang memadai antara lain terkait dengan:

- a. Ilmu akuntansi;
- b. Auditing;
- c. Sistem administrasi pemerintahan;
- d. Komunikasi;
- e. Pemahaman tentang kecurangan yang terjadi dalam pengelolaan keuangan negara.

Dengan memiliki pengetahuan dasar yang memadai seorang auditor akan lebih percaya diri dan memudahkan dalam memahami kasus-kasus yang sedang dihadapi.

2. Kemampuan Teknis

Untuk memiliki kemampuan teknis tersebut diperoleh melalui:

- a. Praktik;

- b. Pendidikan;
- c. Pelatihan teknis.

Kemampuan teknis dalam pelaksanaan tugas audit sangat diperlukan. Auditor harus memiliki pemahaman yang baik dan mengintegrasikan dokumen atau informasi keuangan secara tepat agar memperoleh bukti-bukti yang mendukung.

3. Sikap Mental

Sikap dan perilaku yang memancarkan nilai-nilai seperti:

- a. Memiliki sifat jujur;
- b. Egaliter;
- c. Menghormati sesama;
- d. Rela berkorban;
- e. Mendahului kepentingan umum dari kepentingan pribadi.

Sikap mental auditor sangat berguna dalam pelaksanaan tugas audit. Sikap mental atau integritas moral merupakan kondisi mental seseorang menjadi pedoman perilaku dalam pergaulan hidupnya. Integritas moral di dimanifestasikan dalam kehidupan sebagai sikap dan perilaku.

Menurut Tuanakotta (2010:104) kemampuan auditor yaitu sebagai berikut:

“Pemeriksa *fraud* harus memiliki kemampuan yang unik. Disamping keahlian teknis, seorang auditor investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara fair, tidak memihak, sah (mengikuti ketentuan perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap. Kemampuan untuk memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkannya dengan akurat dan lengkap adalah sama pentingnya. Pemeriksa *fraud* adalah gabungan antara pengacara, akuntan, kriminolog dan detektif (atau investigator).”

Selain itu, menurut Sucipto (2007) dalam Rahmawati dan Usman (2014)

bahwa:

“Kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah kualitas dari seorang auditor dalam menjelaskan kekurangwajaran laporan keuangan yang disajikan perusahaan dengan mengidentifikasi dan membuktikan kecurangan

(*fraud*) tersebut.”

Penelitian yang dilakukan oleh Jaffar (2009) menyebutkan bahwa:

“This study can conclude whether the ability external auditors to detect possible fraud solely influenced by their ability to assess the risk of fraud”.

Dari kutipan diatas dijelaskan bahwa kesimpulan pada penelitian jaffar (2009) kemampuan auditor mendeteksi kecurangan semata-mata dipengaruhi oleh kemampuan mereka untuk menilai resiko kecurangan. Seorang auditor dituntut untuk dapat menilai apakah kecurangan terjadi pada suatu perusahaan dan apakah resiko terjadinya tinggi atau tidak.

2.1.2.3 Karakteristik Kemampuan Auditor

Theodorus M. Tuanakotta (2010:349-362) mengemukakan bahwa:

“Auditor investigasi adalah gabungan antara pengacara, akuntan kriminolog, dan detektif. Adapun beberapa persyaratan kemampuan/keahlian yang harus dipenuhi oleh auditor yang akan melaksanakan audit investigatif, yaitu meliputi :

1. Pengetahuan Dasar
 - a. Memiliki background Ilmu Akuntansi dan Auditing
 - b. Menguasai teknik sistem pengendalian intern
 - c. Memiliki kemampuan berkomunikasi yang baik.
 - d. Memiliki pengetahuan tentang investigasi, diantaranya aksioma audit investigatif, prinsip-prinsip audit investigatif dan kecurangan, teknik audit investigatif dan cara memperoleh bukti.
 - e. Menjaga kerahasiaan sumber informasi.
 - f. Memiliki pengetahuan tentang bukti, bahwa bukti harus relevan dan kompeten.
 - g. Mengetahui masalah informasi dan teknologi (hardware, software, maupun sistem), serta memahami tentang cyber crime.
 - h. Memiliki jiwa skeptisme profesional, sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis.

- i. Berwawasan luas untuk menambah pengalaman dalam meninjau lanjuti kasus yang akan datang.
- 2. Kemampuan Teknis
 - a. Auditor menggunakan ahli Information Teknologi (IT), untuk pengetahuan yang cukup dan luas.
 - b. Auditor harus mengetahui kontruksi hukum (Undang-Undang)
 - c. Mempunyai pengetahuan tentang tindak pidana korupsi.
 - d. Mampu bertindak objektif dan independen, netral, dan menjunjung azas praduga tak bersalah.
 - e. Memiliki kemampuan membuat hipotesis.
 - f. Mampu mengumpulkan dan untuk membuktikan hipotesis.
- 3. Sikap Mental
 - a. Mengikuti standar audit investigatif.
 - b. Bersikap independen.
 - c. Bersifat bebas dengan skeptis professional.
 - d. Bersifat kritis.”

2.1.3 *Whistleblowing system*

2.1.3.1 Definisi *Whistleblowing system*

Dalam rangka melakukan pengawasan internal perusahaan, inisiatif ini membuat sebuah whistleblowing system. Sistem pelaporan pelanggaran atau whistleblowing system adalah suatu sistem yang dirancang sedemikian rupa mengenai kriteria kecurangan yang di laporkan yang meliputi 5W+1H, tindak lanjut dari laporan tersebut, reward dan perlindungan bagi sang pelapor atau whistleblower, dan hukuman atau sanksi untuk terlapor. Sistem ini disusun sebagai salah satu upaya untuk mencegah terjadinya pelanggaran dan kejahatan di internal perusahaan. Sistem ini disediakan agar para karyawannya atau orang diluar perusahaan dapat melaporkan kejahatan yang dilakukan di internal perusahaan, pembuatan whistleblowing system ini untuk mencegah kerugian yang diderita perusahaan, serta untuk menyelamatkan perusahaan. Sistem yang dibangun ini kemudian disesuaikan ke dalam aturan perusahaan masing-

masing, sehingga diharapkan sistem ini akan memberikan manfaat bagi peningkatan pelaksanaan corporate governance (Semendawai dkk, 2011:69).

Menurut Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan (ISSN: 1411-9455)

whistleblowing System yaitu:

“*Whistleblowing System* (WiSe) adalah upaya dari pemerintah untuk mengajak semua pihak ikut memantau indikasi pelanggaran yang dilakukan oleh pegawai Kemenkeu. Dengan diterapkannya WiSe, diharapkan dapat menciptakan aparatur negara yang bersih, profesional dan bertanggung jawab serta birokrasi yang efektif dan efisien, serta menjaga kerahasiaan identitas pelapor sehingga diharapkan dapat memberikan layanan kepada publik secara maksimal.”

Sedangkan menurut Komite Nasional Kebijakan Governance (2008:3)

whistleblowing system terbagi menjadi 2 sektor:

- a. Sektor pemerintahan
Whistleblowing system di sektor pemerintahan adalah aplikasi yang disediakan oleh Kementerian Keuangan bagi seseorang yang memiliki informasi dan ingin melaporkan suatu perbuatan berindikasi pelanggaran yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan Republik Indonesia.
- b. Sektor swasta
Whistleblowing system di sektor swasta adalah bagian dari pengendalian perusahaan dalam mencegah bentuk-bentuk kecurangan, maka hal ini menjadi masalah kepengurusan perusahaan. Dengan demikian kepemimpinan dalam penyelenggaraan *whistleblowing system* disarankan berada pada Direksi, khususnya Direktur Utama

2.1.3.2 Efektivitas Penerapan *Whistleblowing System*

Komite Nasional Kebijakan Governance (2008:22) menyatakan bahwa efektivitas penerapan *whistleblowing system* antara lain tergantung dari:

1. Kondisi yang membuat karyawan yang menyaksikan atau mengetahui adanya pelanggaran untuk melaporkannya.
 - a. Peningkatan pemahaman etika perusahaan dan membina iklim keterbukaan.
 - b. Meningkatnya kesadaran dan pemahaman yang luas mengenai manfaat dan pentingnya program whistleblowing system.
 - c. Tersedianya saluran untuk menyampaikan pelaporan pelanggaran tidak melalui jalur manajemen yang biasa.
 - d. Kemudahan menyampaikan laporan pelanggaran.
 - e. Adanya jaminan kerahasiaan (confidentiality) pelapor.
2. Sikap perusahaan terhadap pembalasan yang mungkin dialami oleh pelapor pelanggaran.
 - a. Kebijakan yang harus dijelaskan kepada seluruh karyawan terkait dengan perlindungan pelapor.
 - b. Direksi harus menunjukkan komitmen dan kepemimpinannya untuk memastikan bahwa kebijakan ini memang dilaksanakan.
3. Kemungkinan tersedianya akses pelaporan pelanggaran ke luar perusahaan, bila manajemen tidak mendapatkan respon yang sesuai.
 - a. Kebesaran hati Direksi untuk memberikan jaminan bahwa hal tersebut tidak menjadi masalah.

- b. Manajemen berjanji untuk menangani setiap laporan pelanggaran dengan serius dan benar.

2.1.3.3 Tujuan *Whistleblowing*

Tujuan dari system *Whistleblowing* ini adalah untuk mengungkap tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melanggar hukum, perbuatan tidak etis atau tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi atau lembaga lain yang mengambil tindakan atau pelanggaran tersebut. (Semendawai dkk, 2011:69 dalam Virgia Lestari 2015)

Tujuan *Whistleblowing* menurut Komite Nasional Kebijakan *Governance* (2008) adalah

- a. Menciptakan iklim yang kondusif dan mendorong pelaporan hal-hal yang dapat menimbulkan kerugian finansial maupun non-finansial, termasuk hal-hal yang dapat merusak citra organisasi.
- b. Mempermudah manajemen untuk menangani secara efektif laporan-laporan pelanggaran dan sekaligus melindungi kerahasiaan identitas pelapor serta tetap menjaga informasi *whistleblowing* dalam arsip khusus yang dijamin keamanannya.
- c. Membangun suatu kebijakan dan infrastruktur untuk melindungi pelapor dari ancaman pihak-pihak internal maupun eksternal.

- d. Mengurangi kerugian yang terjadi karena pelanggaran melalui terdeteksi dini (*early warning system*)
- e. Meningkatkan reputasi organisasi.

Bagi organisasi yang menjalankan aktivitas usahanya secara etis, *Whistleblowing System* merupakan bagian dari system pengendalian internal, namun bagi organisasi yang tidak menjalankan aktivitas usahanya dengan tidak etis, maka *Whistleblowing System* dapat menjadi ancaman, Komite Nasional Kebijakan *Governance* (KKNG, 2008 dalam Virgia Lestari, 2015)

Menurut Kurniawan (2012) tujuan *whistleblowing* adalah untuk menghentikan penyimpangan yang terjadi. Dalam kasus *whistleblower*, satu hal yang paling ditakuti oleh para *whistleblower* internal adalah kekhawatiran tindakan mereka melaporkan penyimpangan yang terjadi tidak memperoleh respon yang baik dari pihak-pihak lain seperti atasannya. (Kurniawan, 2012 dalam Virgia Lestari, 2015)

Dari pengertian diatas, dapat diinterpretasikan bahwa tujuan *whistleblowing* untuk mengungkapkan dan menghentikan penyimpangan yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada organisasi atau lembaga lain yang mengambil tindakan atau pelanggaran, yang sangat merugikan organisasi.

2.1.3.4 Jenis-jenis *Whistleblowing*

Menurut Hertanto (2009:12) dalam Sri Fatmawati (2015) *whistleblowing* dikategorikan menjadi dua jenis yaitu:

- “a. *Whistleblowing* internal
- b. *Whistleblowing* eksternal.”

Dari kedua jenis *whistleblowing* di atas, dapat disimpulkan bahwa *whistleblowing* internal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan karyawan kemudian melaporkan kecurangan tersebut kepada atasannya. Sedangkan *whistleblowing* eksternal terjadi ketika seorang karyawan mengetahui kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan lalu membocorkannya kepada masyarakat karena kecurangan itu akan merugikan masyarakat sehingga dapat dikatakan sebagai tindakan kewarganegaraan yang baik.

Mekanisme *whistleblower* adalah suatu sistem yang dapat dijadikan media bagi saksi pelapor untuk menyampaikan informasi mengenai tindakan penyimpangan yang diindikasikan terjadi di dalam suatu organisasi, di dalam perusahaan umumnya terdapat dua cara sistem pelaporan agar dapat berjalan dengan efektif (Semendawai dkk, 2011:19), adapun dua cara pelaporan tersebut, yaitu:

1. Mekanisme Internal

Sistem pelaporan internal umumnya dilakukan melalui saluran komunikasi yang sudah baku dalam perusahaan. Sistem pelaporan internal *whistleblower* perlu ditegaskan kepada seluruh karyawan. Dengan demikian, karyawan dapat mengetahui otoritas yang dapat menerima laporan. Berbagai bentuk pelanggaran yang dapat dilaporkan seorang karyawan yang berperan sebagai *whistleblower*. Misalnya: perilaku tidak jujur yang berpotensi atau mengakibatkan kerugian finansial perusahaan, pencurian uang atau aset, perilaku yang mengganggu atau merusak keselamatan kerja, lingkungan hidup, dan kesehatan.

Aspek kerahasiaan identitas *whistleblower*, jaminan bahwa *whistleblower* dapat perlakuan yang baik, seperti tidak diasingkan atau dipecat, perlu dipegang oleh pimpinan eksekutif atau Dewan Komisaris. Dengan demikian, dalam system pelaporan internal, peran pimpinan eksekutif atau Dewan Komisaris sangat penting. Pimpinan eksekutif atau Dewan Komisaris juga berperan sebagai orang yang melindungi *whistleblower (protection officer)*.

Menurut Semendawai dkk, (2011:73) dalam Sri Fatmawati (2015), adapun infrastruktur dan mekanisme penyampaian laporan yaitu: perusahaan harus menyediakan saluran khusus yang digunakan untuk menyampaikan laporan pelanggaran, baik itu berupa e-mail dengan alamat khusus yang tidak dapat diterobos oleh bagian *Information Technology (IT)* perusahaan, atau kontak pos khusus yang hanya boleh diambil oleh petugas *whistleblowing system*, ataupun saluran telepon khusus yang akan dilayani oleh petugas khusus pula. Informasi mengenai adanya hotline ini haruslah diinformasikan secara meluas ke seluruh karyawan. Pelaporan pelanggaran haruslah disosialisasikan secara meluas, sehingga mudah diketahui oleh karyawan perusahaan. Dalam prosedur penyampaian laporan pelanggaran juga harus dicantumkan dalam hal pelapor melihat bahwa pelanggaran dilakukan oleh petugas *Whistleblowing System*, maka laporan pelanggaran harus dikirimkan langsung kepada direktur utama perusahaan.

2. Mekanisme Eksternal

Dalam sistem pelaporan secara eksternal diperlukan lembaga di luar perusahaan yang memiliki kewenangan untuk menerima laporan *whistleblower*. Lembaga ini memiliki komitmen tinggi terhadap perilaku yang mengedepankan standar legal, beretika, dan bermoral pada perusahaan. Lembaga tersebut bertugas menerima laporan, menelusuri atau menginvestigasi laporan, serta memberi rekomendasi kepada Dewan Komisaris. Lembaga tersebut berdasarkan UU yang memiliki kewenangan untuk menangani kasus-kasus *whistleblowing*, seperti LPSK, Komisi Pemberantasan Korupsi, Ombudsman Republik Indonesia, Komisi Yudisial, PPATK, Komisi Kepolisian Nasional, dan Komisi Kejaksaan.

2.1.3.5 Manfaat *Whistleblowing*

Menurut Komite Nasional Kebijakan *Governance* (2008:2) dalam Sri Fatmawati (2015) manfaat *whistleblowing* adalah:

1. “Tersedianya cara penyampaian informasi penting dan kritis bagi perusahaan kepada pihak yang harus segera menanganinya secara aman.
2. Timbulnya keengganan untuk melakukan pelanggaran, dengan semakin meningkatnya kesediaan untuk melaporkan terjadinya pelanggaran, karena kepercayaan terhadap sistem pelaporan yang efektif.
3. Tersedianya mekanisme deteksi dini (*early warning system*) atas kemungkinan terjadinya masalah akibat suatu pelanggaran.

4. Tersedianya kesempatan untuk menangani masalah pelanggaran secara internal terlebih dahulu, sebelum meluas menjadi masalah pelanggaran yang bersifat publik.
5. Mengurangi risiko yang dihadapi organisasi akibat dari pelanggaran, baik dari segi keuangan, operasi, hukum, keselamatan kerja, dan reputasi.
6. Mengurangi biaya dalam menangani akibat dari terjadinya pelanggaran.
7. Meningkatnya reputasi perusahaan di mata pemangku kepentingan (*stakeholders*), regulator, dan masyarakat umum.
8. Memberikan masukan kepada organisasi untuk melihat lebih jauh area kritis dan proses kerja yang memiliki kelemahan pengendalian internal, serta untuk merancang tindakan perbaikan yang diperlukan."

Manfaat *whistleblowing* menurut Kementrian Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (2007)

1. "Mengurangi kebocoran dan inefisiensi yang menyebabkan ekonomi biaya tinggi.
2. Perusahaan akan lebih mudah beradaptasi dengan regulasi yang berhubungan dengan pelaksanaan *Good Corporate Governance (GCG)*.
3. Lingkungan kerja akan lebih sehat dan lebih aman karena setiap ancaman yang muncul akan cepat terdeteksi.
4. Manajemen akan lebih efisien karena sistem kontrol dapat berjalan dengan baik.

5. Moral kerja karyawan akan berkembang lebih baik.
6. Menumbuhkan persepsi stakeholder dan shareholder bahwa perusahaan telah melaksanakan *Good Corporate Governance* secara serius.”

Dari pengertian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa manfaat *whistleblowing* mengurangi/meminimalisir risiko yang dihadapi organisasi (perusahaan) akibat pelanggaran baik dari segi keuangan, operasi, hukum, keselamatan kerja dan reputasi. Sehingga meningkatnya reputasi perusahaan dimata pemangku kepentingan (*stakeholders*), regulator, dan masyarakat umum (publik) bahwa perusahaan telah melaksanakan *Good Corporate Governance* secara serius.

2.1.3.6 Indikator *Whistleblowing*

Menurut Mark Zimbelman (2006: 114), program *whistleblowing* yang baik dapat menjadi alat yang sangat efektif dalam mendeteksi dan mencegah kecurangan. Di dalam Pedoman *Whistleblowing System* yang diterbitkan KNKG (2008), indicator sistem *whistleblowing* terdiri dari 3 aspek, yaitu:

1) Aspek Struktural

Aspek struktural merupakan aspek yang berisikan elemenelemen infrastruktur *Whistleblowing System*. Aspek ini berisikan 4 elemen, yaitu:

a) Pernyataan Komitmen

Diperlukan adanya pernyataan komitmen dari seluruh karyawan akan kesediaannya untuk melaksanakan *Whistleblowing System* dan berpartisipasi aktif untuk ikut melaporkan bila menemukan adanya

pelanggaran. Secara teknis, pernyataan ini dapat dibuat tersendiri atau dijadikan dari bagian Perjanjian Kerja Bersama, atau bagian dari pernyataan ketaatan terhadap Pedoman Etika Perusahaan.

b) Kebijakan Perlindungan Pelapor

Perusahaan harus bisa membuat kebijakan perlindungan pelapor (*whistleblower protection policy*). Kebijakan ini menyatakan secara tegas dan jelas bahwa perusahaan berkomitmen untuk melindungi pelapor pelanggaran yang beriktikad baik dan perusahaan akan patuh terhadap segala peraturan perundangan yang terkait serta best practices yang berlaku dalam penyelenggaraan *Whistleblowing System*. Kebijakan ini juga menjelaskan maksud dari adanya perlindungan pelapor adalah untuk mendorong terjadinya pelaporan pelanggaran dan kecurangan, serta menjamin keamanan pelapor maupun keluarganya.

c) Struktur Pengelolaan *Whistleblowing System*

Perusahaan harus membuat unit pengelolaan *Whistleblowing System* dengan tanggung jawab ada pada Direksi dan Komite Audit. Unit ini harus independen dari operasi perusahaan sehari-hari dan mempunyai akses kepada pimpinan tertinggi perusahaan. Unit pengelola *Whistleblowing System* memiliki 2 elemen utama yaitu sub-unit perlindungan pelapor dan sub-unit investigatif. Penunjukkan petugas

pelaksana unit ini harus dilakukan oleh pihak yang professional dan independen, sehingga hasil yang diperoleh relatif lebih obyektif dan dapat dipertanggungjawabkan bahwa bebas dari unsur-unsur kepentingan pribadi.

d) Sumber Daya

Sumber daya yang diperlukan dalam melaksanakan *Whistleblowing System* adalah kecukupan kualitas dan jumlah personil untuk melaksanakan tugas sebagai Petugas Pengelola *Whistleblowing System*, dan media komunikasi sebagai fasilitas pelaporan pelanggaran. (<http://eprints.uny.ac.id>)

2) Aspek Operasional

Aspek operasional merupakan aspek yang berkaitan dengan mekanisme dan prosedur kerja *Whistleblowing System*. Penyampaian laporan pelanggaran harus dibuat mekanisme yang dapat memudahkan karyawan menyampaikan laporan pelanggaran. Perusahaan harus menyediakan saluran khusus yang digunakan untuk menyampaikan laporan pelanggaran, entah itu berupa email dengan alamat khusus yang tidak dapat diterobos oleh bagian *Information Technology (IT)* perusahaan, atau kotak pos khusus yang hanya boleh diambil petugas Sistem Pelaporan Pelanggaran, ataupun saluran telepon khusus yang akan ditangani oleh petugas khusus pula.

Informasi mengenai adanya saluran atau sistem ini dan prosedur penggunaannya haruslah diinformasikan secara meluas ke seluruh karyawan. Begitu pula bagan alur penanganan pelaporan pelanggaran haruslah disosialisasikan secara meluas, dan terpampang di tempat-tempat yang mudah diketahui karyawan perusahaan. Dalam prosedur penyampaian laporan pelanggaran juga harus dicantumkan dalam hal pelapor melihat bahwa pelanggaran dilakukan petugas Sistem Pelaporan Pelanggaran, maka laporan pelanggaran harus dikirimkan langsung kepada Direktur Utama perusahaan.

Selain itu, kerahasiaan dan kebijakan perlindungan pelapor juga harus diperhatikan. Perusahaan juga hendaknya mengembangkan budaya yang mendorong karyawan untuk berani melaporkan tindakan kecurangan yang diketahuinya dengan memberikan kekebalan atas sanksi administratif kepada para pelapor yang beriktikad baik. Pelapor harus mendapatkan informasi mengenai penanganan kasus yang dilaporkannya beserta perkembangannya apakah dapat ditindaklanjuti atau tidak. Petugas pelaksana unit *Whistleblowing System* segera mungkin melakukan investigasi dengan mengumpulkan bukti terkait kasus yang dilaporkan. Hal ini untuk menentukan apakah laporan kecurangan dapat ditindaklanjuti atau tidak. Efektivitas penerapan *Whistleblowing System* antara lain tergantung dari:

- a) Kondisi yang membuat karyawan yang menyaksikan atau mengetahui adanya pelanggaran mau untuk melaporkannya.
 - b) Sikap perusahaan terhadap pembalasan yang mungkin dialami oleh pelapor pelanggaran.
 - c) Kemungkinan tersedianya akses pelaporan pelanggaran ke luar perusahaan jika manajemen tidak mendapatkan respon yang sesuai.
- (<http://eprints.uny.ac.id>)

3) Aspek Perawatan

Aspek perawatan merupakan aspek yang memastikan bahwa *Whistleblowing System* ini dapat berkelanjutan dan meningkat efektivitasnya. Perusahaan harus melakukan pelatihan dan pendidikan kepada seluruh karyawan, termasuk para petugas unit *Whistleblowing System*. Selain itu, perusahaan juga harus melakukan komunikasi secara berkala dengan karyawan mengenai hasil dari penerapan *Whistleblowing System*. Pemberian insentif atau penghargaan oleh perusahaan kepada para pelapor pelanggaran dapat mendorong karyawan lainnya yang menyaksikan tetapi tidak melaporkan menjadi tertarik untuk melaporkan adanya pelanggaran.

Penerapan *Whistleblowing System* perlu dilakukan pemantauan secara berkala efektivitasnya. Hal ini untuk memastikan sistem tersebut memenuhi sasaran yang telah ditetapkan pada awal pencanangan program

dan juga memastikan bahwa pencapaian tersebut sesuai dengan tuntutan bisnis perusahaan. Pemantau penerapan *Whistleblowing System* adalah Dewan Direksi, Dewan Komisaris, Komite Audit atau Satuan Pengawasan Internal. (<http://eprints.uny.ac.id>)

2.1.3.7 Tahap-tahap *Whistleblowing*

Australian Standards 8000 (2003) dalam Daniri, dkk. (2007), menyatakan bahwa *Whistleblowing System* terdiri dari tiga elemen, antara lain :

1. Elemen struktural

Dalam elemen struktural, *Whistleblowing System* dikatakan harus memiliki komitmen kuat dari manajemen bahwa sistem ini dijamin berfungsi secara independen dan bebas intervensi. Selain itu juga, harus mempunyai komite atau organisasi khusus yang melaksanakan dan mempunyai resources yang handal. Dalam usaha melindungi *whistleblower*, dasar hukum yang terkandung didalamnya harus jelas yaitu UU No 13 tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban. Dalam hal ini, manajemen bertanggung jawab penuh terhadap perlindungan saksi, yang mencakup ancaman fisik, psikologis, dan tuntutan hukum.

2. Elemen operasional

Dalam elemen operasional, *Whistleblowing System* dikatakan harus memiliki sistem komunikasi pelaporan yang cepat, dapat menjamin

kerahasiaan, aman, dan mudah diakses oleh semua orang. Selain itu juga, harus memiliki *code of conduct* dan prosedur operasional standar dalam melaksanakan investigasi dan penindakan, dan harus ada personel yang mempunyai kompetensi untuk melakukan investigasi dan mengerti hukum. Sistem ini harus dipercaya oleh pelapor, oleh karena itu pelapor sebaiknya anonim agar partisipasi pelapor bias maksimal. Investigasi dan penindakan harus independen, bebas intervensi manajemen, dan berdasarkan bukti atau fakta yang jelas.

3. Elemen maintenance

Dalam elemen maintenance, *Whistleblowing System* dikatakan harus memiliki pendidikan dan training yang berkesinambungan untuk meningkatkan kemampuan investigator. Selain itu, reliabilitas, keandalan, dan keamanan sistem komunikasi harus ditinjau secara berkala. (<http://digilib.unila.ac.id>)

Adapun mekanisme *Whistleblowing System* menurut Bloch (2003) dalam Daniri, dkk (2007), yaitu :

1. Intake

Pelapor melaporkan kasus yang dilihatnya melalui *Whistleblowing System* (sistem pelaporan pelanggaran) yang sudah disediakan.

2. *Retention*

Laporan yang masuk diterima dan di file dengan tidak lupa mencatat alamat pengirim (email, no telepon) agar dapat dihubungi.

3. *Treatment*

Laporan yang masuk diserahkan kepada tim investigasi untuk mulai diproses. Dalam tahap ini terdapat lima tahap pemrosesan, antara lain :

- a. *Communication*, yaitu proses mengontak pelapor, konfirmasi laporan diterima, menunjuk investigator
- b. *Evaluation*, yaitu proses evaluasi laporan, menetapkan apakah kasus layak diproses atau tidak
- c. *Investigative*, merupakan laporan yang diproses akan diserahkan ke investigator
- d. *Report*, dimana investigator melaporkan hasil penyelidikan dan menentukan apakah memang terjadi *fraud*
- e. *Corrective Action*, yaitu proses menyerahkan kasus kepada yang berwenang agar dilakukan penindakan lebih lanjut

Menurut Amri (2008) perbuatan yang dapat dilaporkan (pelanggaran) adalah perbuatan yang dalam pandangan pelapor dengan iktikad baik adalah perbuatan sebagai berikut:

1. Korupsi
2. Kecurangan

3. Ketidakjujuran
4. Perbuatan melanggar hukum (termasuk pencurian, penggunaan kekerasan terhadap karyawan atau pimpinan, pemerasan, penggunaan narkoba, pelecehan, perbuatan kriminal lainnya
5. Pelanggaran ketentuan perpajakan, atau peraturan perundang-undangan lainnya
6. Pelanggaran Pedoman Etika Perusahaan atau pelanggaran norma-norma kesopanan pada umumnya
7. Perbuatan yang membahayakan keselamatan dan kesehatan kerja, atau membahayakan keamanan perusahaan
8. Perbuatan yang dapat menimbulkan kerugian finansial atau non-finansial terhadap perusahaan atau merugikan kepentingan perusahaan
9. Pelanggaran prosedur operasi standar (SOP) perusahaan, terutama terkait dengan pengadaan barang dan jasa, pemberian manfaat dan remunerasi. Perusahaan dapat menambah atau mengurangi daftar perbuatan yang dapat dilaporkan ini untuk mempermudah karyawan perusahaan mendeteksi perbuatan yang dapat dilaporkan.

Menurut Amri (2008) Unit pengelola Sistem Pelaporan Pelanggaran, harus merupakan fungsi atau unit yang independen dari operasi perusahaan sehari-hari dan mempunyai akses kepada pimpinan tertinggi perusahaan. Unsur dari unit pengelola whistleblowing system terdiri dari dua elemen utama yaitu:

1. Sub-unit Perlindungan Pelapor

Sub-unit yang menerima pelaporan pelanggaran, menyeleksi laporan pelanggaran untuk diproses lebih lanjut oleh sub-unit investigasi tanpa membuka identitas pelapor. Sub-unit ini juga bertanggung jawab atas pelaksanaan program perlindungan pelapor sesuai dengan kebijakan yang telah dicanangkan, terutama aspek kerahasiaan dan jaminan keamanan pelapor. Untuk keperluan ini petugas pada sub-unit ini haruslah mendapatkan akses terhadap bantuan hukum, keuangan dan operasional bila diperlukan.

2. Sub-unit Investigasi

Sub-unit yang bertugas untuk melakukan investigasi lebih lanjut terhadap substansi pelanggaran yang dilaporkan. Tujuannya adalah mencari dan mengumpulkan bukti-bukti yang diperlukan guna memastikan bahwa memang telah terjadi pelanggaran. Dalam hal terdapat bukti-bukti yang memadai, maka rekomendasi sanksi terhadap pelanggaran yang dilakukan diberikan kepada Direksi untuk memutuskan. Akan tetapi bila tidak ditemukan bukti-bukti yang mencukupi, maka proses investigasi dihentikan dan laporan pelanggaran tidak dilanjutkan. Untuk keperluan tugasnya pejabat dalam unit ini haruslah mendapatkan bantuan akses operasional dan informasi terhadap seluruh unit yang diinvestigasi. (<http://digilib.unila.ac.id>)

Selain kedua sub-unit tersebut, juga diperlukan suatu komite khusus untuk menangani keluhan ataupun pengaduan dari pelapor yang mendapatkan tekanan atau

perlakuan atau ancaman dari terlapor. Komite ini sebaiknya dikelola oleh Dewan Komisaris, dipimpin oleh Komisaris Utama. (<http://digilib.unila.ac.id>)

Menurut Amri (2008) jika pelanggaran dilakukan oleh anggota Direksi, atau orang yang mempunyai hubungan khusus dengan anggota Direksi, maka laporan pelanggaran disampaikan kepada Komisaris Utama. Penanganan lebih lanjut diserahkan kepada Dewan Komisaris dan bila diperlukan investigasi, disarankan untuk menggunakan investigator / auditor luar yang independen. Jika pelanggaran dilakukan oleh anggota Dewan Komisaris maka laporan pelanggaran tersebut diserahkan kepada Direktur Utama. Penanganan lebih lanjut atas laporan pelanggaran tersebut dilakukan oleh Direksi, dan bila diperlukan investigasi, disarankan menggunakan untuk menggunakan investigator/auditor eksternal yang independen. Jika pelanggaran dilakukan oleh anggota petugas Sistem Pelaporan Pelanggaran, maka laporan pelanggaran tersebut diserahkan langsung kepada Direktur Utama. Penanganan lebih lanjut atas laporan pelanggaran tersebut dilakukan oleh Direksi, dan bila diperlukan investigasi, disarankan untuk menggunakan investigator / auditor eksternal yang independen. Sedangkan, jika pelanggaran dilakukan anggota Dewan Komisaris, anggota Direksi dan anggota pelaksana Sistem Pelaporan Pelanggaran, maka laporan pelanggaran tersebut diserahkan kepada penegak hukum yang berwenang seperti Polisi, Kejaksaan, Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Komisi Pengawas Persaingan Usaha, atau Penyidik Pegawai Negeri Sipil. (<http://digilib.unila.ac.id>)

2.1.3.8 Pengertian *Whistleblower*

Whistleblower adalah orang yang mengungkapkan fakta kepada publik mengenai sebuah skandal, bahaya mal praktik, atau korupsi.

Mardjono Reksodiputro mengartikan *whistleblower* sebagai berikut:

"*whistleblower* adalah pembocor rahasia atau pengadu, ibarat sempritarn wasit (peniup pluit) dengan mengharapkan kejahatan dan pelanggaran hukum yang terjadi berhenti dengan cara mengundang perhatian publik"

Dengan demikian, informasi yang dibocorkan berupa informasi yang bersifat rahasia di kalangan lingkungan informasi yang bersifat rahasia di kalangan informasi itu berada. Baik tempat dan informasi berada maupun informasi bermacam-macam. Informasi tersebut dapat saja merupakan kegiatan-kegiatan yang bersifat tidak sah, melawan hukum, atau melanggar moral. (Mardjono Reksodiputro dalam Yulia Margareth, 2017)

Hadistanto dalam Yulia Margareth (2017) mengatakan bahwa:

"*whistleblower* merupakan istilah bagi karyawan, mantan karyawan, atau pekerja anggota suatu institusi atau organisasi yang melaporkan suatu tindakan yang dianggap melawan ketentuan kepada pihak yang berwenang"

Mardjono Reksodiputro menyebutkan bahwa organisasi tempat informasi berada dapat berupa:

- 1) Tempat atau organisasi yang sah, seperti organisasi pemerintah atau organisasi publik.
- 2) Tempat atau organisasi bisnis.
- 3) Tempat atau organisasi kriminal.

Namun yang sering terungkap di media massa adalah informasi kegiatan dalam organisasi publik seperti pengadilan, Kejaksaan, kepolisian, dan kantor pemerintah. Seringkali kegiatan yang dibocorkan berupa kegiatan pemerintah yang dapat saja dikategorikan sebagai rahasia negara. (Mardjono Reksodiputro dalam Yulia Margareth 2017)

2.1.3.9 Kriteria *Whistleblower*

Menurut Semendawai, dkk (2011:1) dalam Libramawan (2014:25) seorang *whistleblower* harus memenuhi dua kriteria mendasar, yaitu

1. Kriteria pertama, *whistleblower* menyampaikan atau mengungkapkan laporan kepada otoritas yang berwenang. Dengan mengungkapkan kepada otoritas yang berwenang diharapkan dugaan suatu kejahatan dapat diungkapkan dan terbongkar.
2. Kriteria kedua, seorang *whistleblower* merupakan orang 'dalam', yaitu orang yang mengungkapkan dugaan pelanggaran dan kejahatan yang terjadi di tempatnya bekerja atau ia berada. Karena skandal kejahatan selalu terorganisir, maka seorang *whistleblower* kadang merupakan bagian kejahatan sendiri." (Semendawai, dkk, 2011:1 dalam Virgia Lestari, 2015)

Pada prinsipnya seorang *whistleblower* atau juga disebut peniup peluit merupakan '*Prosocial Behaviour*' yang menekankan untuk membantu pihak lain dalam menyelamatkan sebuah organisasi atau perusahaan.

Menurut Marcia Miceli berargumen dalam Semendawai, dkk (2011:3) bahwa ada dua alasan mengapa auditor internal juga dianggap sebagai *whistleblower*, yaitu:

1. Memiliki mandat formal meski bukan satu-satunya organ dalam perusahaan untuk melaporkan bila terjadi kesalahan. Setiap pegawai perusahaan juga memiliki hak untuk melakukannya juga, meski pada umumnya auditor internal yang lebih paham mengenai kesalahan yang terjadi dalam perusahaan.
2. Laporan auditor internal mungkin bertentangan dengan pernyataan *top managers*. Jika para manajer cenderung menutupi kesalahan guna memoles kondisi perusahaan, maka laporan auditor internal mengenai kesalahan justru sebaliknya, membuat para *stakeholder* menjadi kecil hati. Perbuatan mengungkap kesalahan merupakan tindakan yang jarang ditegaskan dalam aturan perusahaan. Hanya beberapa asosiasi profesi saja yang menekankan bolehnya pelaporan kesalahan yang telah ditentukan melalui jalur-jalur tertentu di internal perusahaan. (Marcia Miceli dalam Virgia Lestari, 2015)

2.1.3.10 Perlindungan dan Konteks Hukum *Whistleblower* di Indonesia

Whistleblower diatur dalam UU No.13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban serta kemudian diikuti dengan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan terhadap Pelapor Tindak Pidana

(*whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerja Sama (*justice collaborator*). Surat Edaran Mahkamah Agung RI tersebut diterbitkan dengan mendasarkan pengaturan Pasal 10 UU No.13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban.

Menurut Hertanto (2009:36) menjelaskan mengenai perlindungan *whistleblower* sebagai berikut:

“Pengaturan mengenai perlindungan *whistleblower* (pengungkap fakta/pelapor) secara eksplisit tercantum dalam Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban, Pasal 10 Ayat (1) menyebutkan bahwa “Seorang saksi, korban dan pelapor tidak dapat dituntut secara hukum baik pidana maupun perdata atas laporan kesaksian yang akan, sedang, atau telah diberikan.”

Aturan yang dimuat dalam Pasal 10 Ayat (1) UU No. 13 Tahun 2006 ini menjadi ambigu dan bersifat kontradiktif terdapat pasal yang sama dalam Ayat (2), yakni: “Seorang saksi yang juga tersangka dalam kasus yang sama tidak dapat dibebaskan dari tuntutan pidana apabila ia ternyata terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah, tetapi kesaksiannya dapat dijadikan pertimbangan hakim dalam meringankan pidana yang akan dijatuhkan.”

Isi Pasal 10 Ayat (2) UU No. 13 Tahun 2006, terdapat kata-kata “saksi yang juga tersangka” merupakan rumusan yang kurang bisa dipahami secara konsisten terhadap saksi yang juga berstatus sebagai saksi pelapor kemudian tiba-tiba berubah menjadi tersangka. Hal ini dapat menimbulkan multitafsir dan menimbulkan ketidakpastian hukum. Kemudian apabila kita tengok diberbagai negara tentang *whistleblower* dipastikan berada dalam suatu jaringan mafia, yang jelas mengetahui adanya kejahatan, sehingga tidak jarang kemudian adanya sindikat kejahatan itu dapat

dibongkar dikarenakan adanya suatu pembungkaman yang dilakukan oleh *whistleblower* untuk membongkar atau mengungkap apa yang dilakukan oleh kelompok mafia. Sebagai imbalan *whistleblower* dibebaskan dari tuntutan pidana.

Pasal 10 Ayat (2) UU No. 13 Tahun 2006 membuat pemahaman terhadap saksi yang juga tersangka semakin tidak jelas, karena disana dijelaskan seorang saksi yang juga tersangka tidak dapat dibebaskan dari tuntutan hukum baik pidana maupun perdata. Hal ini, berarti bisa saja pada waktu bersamaan seorang saksi menjadi tersangka. Meskipun menurut Pasal 10 Ayat (2) memungkinkan akan memberikan keringanan hukuman bagi *whistleblower*, namun kemungkinan tersebut tetap tidak dapat membuat seorang yang menjadi *whistleblower* akan bernafas lega atau bahkan sama sekali membuat seseorang tertarik untuk menjadi *whistleblower*.

Seorang yang telah menjadi *whistleblower*, apabila mengacu Pasal 10 Ayat (2) UU No. 13 Tahun 2006, harapan untuk lepas dari tuntutan hukum sangat sulit, karena pasal ini menegaskan bahwa seorang saksi yang juga tersangka dalam kasus yang sama tidak dapat dibebaskan dari tuntutan pidana apabila ia terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah. Untuk bisa lepas dari tuntutan hukum adalah menjadi harapan bagi *whistleblower* yang sekaligus juga sebagai pelaku tindak pidana, karena untuk dapat bebas dari tuntutan hukum, hampir tidak mungkin. Selain ketentuan Pasal 10 Ayat (2) UU No. 13 Tahun 2006, Pasal 191 Ayat (1) KUHP menentukan bahwa jika pengadilan berpendapat bahwa dari hasil pemeriksaan pengadilan.

Kesalahan terdakwa atas perbuatan yang didakwakan kepadanya tidak terbukti secara sah dan meyakinkan, maka terdakwa diputus bebas. Sementara *whistleblower* yang juga sebagai pelaku tindak pidana diduga kuat telah melakukan kesalahan, dan karenanya sangat mudah untuk membuktikannya secara sah dan meyakinkan di pengadilan. Sehingga memungkinkan baginya untuk lepas dari tuntutan hukum sebagaimana terdapat dalam Pasal 191 Ayat (2) KUHP yang menyebutkan bahwa jika pengadilan berpendapat bahwa perbuatan yang didakwakan kepadanya terbukti, tetapi perbuatan itu tidak merupakan suatu tindak pidana, maka terdakwa diputus lepas dari segala tuntutan hukum. Hanya saja untuk lepas dari tuntutan hukum juga sulit, karena *whistleblower* yang juga sebagai pelaku tindak pidana yang diduga kuat telah melakukan kesalahan, tindakannya tidak termasuk dalam kerangka dasar penghapusan pidana.

Meskipun saat ini telah ada Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK) yang menjalankan tugas memberikan perlindungan bagi saksi dan korban. Namun lingkup LPSK sayangnya belum menjangkau *whistleblower*, UU No.13 Tahun 2006 tidak mencantumkan bahwa *whistleblower* adalah pihak yang diberikan perlindungan. Hanya saksi dan korban yang diatur dalam UU ini.

Menurut Semendawai, dkk (2011:10) menyatakan bahwa hak-hak *whistleblower* yang juga seorang saksi (pelapor) telah diatur dalam UU No.13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban. Berikut ini adalah hak-hak *whistleblower*:

1. “Memperoleh perlindungan dari lembaga perlindungan saksi. Bahkan, keluarga *whistleblower* pun bisa memperoleh perlindungan. Bentuk perlindungan pun bermacam-macam. Misalnya, mendapat identitas baru, tempat kediaman baru yang aman (*safe house*), pelayanan psikologis, dan biaya hidup selama masa perlindungan.
2. Memberikan keterangan atau kesaksian mengenai suatu pelanggaran atau kejahatan yang diketahui dengan bebas, tanpa rasa takut atau terancam.
3. Memberikan informasi mengenai tindak lanjut atau perkembangan penanganan Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban terhadap pelanggaran atau kejahatan yang telah diungkap.
4. Mendapatkan balas jasa atau reward dari negara atas kesaksian yang telah diungkap karena kesaksian mampu membongkar suatu kejahatan yang lebih besar.”

2.1.4 Efektifitas Audit Investigatif

2.1.4.1 Pengertian Efektifitas

Menurut kamus besar bahasa Indonesia, Kata efektif berarti ada efeknya (akibatnya, pengaruhnya, kesannya); manjur atau mujarab (obat): dapat membawa hasil; berhasil guna (usaha, tindakan); mulai berlaku (undang-undang, peraturan). Sedangkan definisi dari kata efektif yaitu suatu pencapaian tujuan secara tepat atau memilih tujuan-tujuan yang tepat dari serangkaian alternatif atau pilihan cara dan menentukan pilihan dari beberapa pilihan lainnya.

Dari beberapa definisi tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa efektivitas diartikan sebagai pengukuran keberhasilan dalam pencapaian tujuan-tujuan yang telah ditentukan. Misalnya jika suatu pekerjaan dapat selesai dengan pemilihan cara-cara yang sudah ditentukan, maka cara tersebut adalah benar atau efektif

2.1.4.2 Pengertian Audit Investigatif

Menurut Pusdiklatwas BPKP (2008:78) audit investigatif adalah:

“Audit investigatif merupakan sebuah kegiatan sistematis dan terukur untuk mengungkap kecurangan sejak diketahui atau diindikasinya sebuah peristiwa/kejadian/transaksi yang dapat memberikan cukup keyakinan serta dapat digunakan sebagai bukti yang memenuhi pemastian suatu kebenaran dalam menjelaskan kejadian yang telah diasumsikan sebelumnya dalam rangka mencapai keadilan (*search of the truth*).”

Menurut Fitrawansyah (2014:21) audit investigasi adalah:

“Bagian dari *management* kontrol yang dilaksanakan dalam kegiatan internal audit disamping audit lainnya seperti audit keuangan dan audit kepatuhan atau *compliance* audit.”

Menurut Tuanakotta (2010:321) mengemukakan bahwa audit investigasi sebagai berikut:

“Investigasi secara sederhana dapat didefinisikan sebagai upaya pembuktian. Investigasi dan pemeriksaan *fraud* digunakan silih berganti sebagai sinonim. Idealnya ada kesamaan makna konsep-konsep auditing dan hukum; namun, dari segi filsafat auditing dan filsafat hukum, hal itu tidaklah mungkin”.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa audit investigasi merupakan suatu cara yang dapat dilakukan untuk mendeteksi dan memeriksa kecurangan terutama laporan keuangan yang kemungkinan sedang atau sudah terjadi menggunakan keahlian tertentu dari seorang auditor.

2.1.4.3 Jenis-jenis Audit Investigatif

Menurut Fitrawansyah (2014:22) terdapat dua macam audit investigatif diantaranya yaitu:

1. “Audit investigasi proaktif Audit investigasi proaktif adalah audit yang dilakukan pada entitas yang mempunyai risiko-risiko penyimpangan,

tetapi entitas tersebut dalam proses awal auditnya belum tidak didahului oleh informasi tentang adanya indikasi penyimpangan yang dapat berpotensi menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara.

2. Audit investigasi reaktif Audit investigasi reaktif mengandung langkah-langkah pencarian dan pengumpulan bukti-bukti yang diperlukan untuk mendukung dugaan/sangkaan awal tentang indikasi adanya penyimpangan yang dapat/berpotensi menimbulkan kerugian keuangan/kekayaan negara dan/atau perekonomian negara. Istilah reaktif itu sendiri didasarkan pada fakta bahwa auditor melakukan reaksi untuk memvalidasi bukti-bukti indikasi penyimpangan tersebut.”

2.1.4.4 Aksioma Audit Investigatif

Menurut Karyono (2013:135) ada beberapa aksioma yang menarik terkait dengan audit investigatif yaitu:

- 1) “Kecurangan pada hakekatnya tersembunyi, tidak ada keyakinan absolut yang dapat diberikan bahwa kecurangan pada umumnya selalu menyembunyikan jejaknya.
- 2) Untuk mendapatkan bukti bahwa kecurangan tidak terjadi auditor juga harus berupaya membuktikan kecurangan yang telah terjadi.
- 3) Dalam melakukan pembuktian, auditor harus mempertimbangkan kemungkinan adanya penyangkalan dari pihak pelaku dan pihak lain yang terkait.
- 4) Dengan asumsi bahwa kasus tersebut akan dilimpahkan ke tingkat litigasi, maka dalam melakukan pembuktian seorang auditor harus mempertimbangkan kemungkinan yang terjadi di pengadilan.”

Menurut Tuanakotta (2014: 322) Aksioma atau *postulate* adalah

“pernyataan (*proposition*) yang tidak dibuktikan atau diperagakan dan dianggap sudah jelas dengan sendirinya (*self-evident*).” *Association of certified Fraud Examiners (ACFE)* menyebut tiga aksioma dalam melakukan investigasi atau pemeriksaan *fraud*. Ketiga aksioma ini ialah :

1. *Fraud is hidden* atau “*fraud* selalu tersembunyi.” Berbeda dengan kejahatan lain, sifat perbuatan *fraud* adalah tersembunyi. Metode atau modus operandinya mengandung tipuan, untuk menyembunyikan sedang berlangsungnya *fraud*. Hal yang terlihat di permukaan bukanlah yang sebenarnya terjadi atau berlangsung.

2. *Reserve Proof* secara harfiah berarti “pembuktian secara terbalik” ialah pemeriksaan *fraud* didekati dari dua arah. Untuk membuktikan *fraud* memang terjadi, pembuktian harus meliputi upaya untuk membuktikan bahwa *fraud* tidak terjadi dan sebaliknya. Dalam upaya membuktikan *fraud* tidak terjadi, pembuktian harus meliputi upaya untuk membuktikan bahwa *fraud* memang terjadi.
3. *Existence of Fraud*, aksioma ini secara sederhana ingin mengatakan bahwa hanya pengadilan yang dapat (berhak) menetapkan bahwa *fraud* memang terjadi atau tidak terjadi.

2.1.4.5 Prinsip-prinsip Audit Investigatif

Menurut Karyono (2013:134) mengemukakan bahwa prinsip-prinsip audit investigatif yaitu:

- 1) “Mencari kebenaran berdasarkan peraturan perundang-undangan.
- 2) Pemanfaatan sumber bukti pendukung fakta yang dipermasalahkan.
- 3) Selang waktu kejadian dengan respons; semakin cepat merespons, semakin besar kemungkinan untuk dapat mengungkap tindak *fraud* besar.
- 4) Dikumpulkan fakta terjadinya sedemikian rupa sehingga bukti-bukti yang diperoleh dapat mengungkap terjadinya *fraud* dan menunjukkan pelakunya.
- 5) Tenaga ahli hanya sebagai bantuan bagi pelaksanaan audit investigasi, bukan merupakan pengganti audit investigasi.
- 6) Bukti fisik merupakan bukti nyata dan akan selalu mengungkap hal yang sama.
- 7) Keterangan saksi perlu dikonfirmasi karena hasil wawancara dengan saksi dipengaruhi oleh faktor kelemahan manusia.
- 8) Pengamatan, informasi dan wawancara merupakan bagian penting dari audit investigasi.
- 9) Pelaku penyimpangan adalah manusia, jika diperlukan dengan bijak sebagaimana layaknya ia akan merespons sebagaimana manusia.”

M Tuanakotta (2010:351) dalam Bunga Rosalia (2015) mengemukakan bahwa prinsip-prinsip audit investigatif yaitu:

1. “Investigasi adalah tindakan mencari kebenaran.
2. Kegiatan investigasi mencakup pemanfaatan sumber-sumber bukti yang dapat mendukung fakta yang dipermasalahkan.

3. Semakin kecil selang antara waktu terjadinya tindak kejahatan dengan waktu untuk “merespon” maka kemungkinan bahwa suatu tindak kejahatan dapat terungkap akan semakin benar.
4. Auditor mengumpulkan fakta-fakta sehingga bukti-bukti yang diperolehnya tersebut dapat memberikan kesimpulan sendiri/bercerita.
5. Bukti fisik merupakan bukti nyata. Bukti tersebut sampai kapanpun akan selalu mengungkap hal yang sama.
6. Informasi yang diperoleh dari hasil wawancara dengan saksi akan sangat dipengaruhi oleh kelemahan manusia.
7. Jika auditor mengajukan pertanyaan yang cukup kepada sejumlah orang yang cukup, maka akhirnya akan mendapatkan jawaban yang benar.
8. Informasi merupakan nafas dan darahnya investigasi.”

2.1.4.6 Karakteristik Audit Investigatif

Menurut Fitrawansyah (2014:137) Kecurangan (*fraud*) sifatnya tersembunyi dan tidak pernah ada kecurangan yang persis sama. Pada audit investigasi juga tidak ada yang seratus persen dapat mengungkap fakta yang sebenar-benarnya. Oleh karena itu dibutuhkan:

1. “Kompetensi
2. Kreativitas, dan
3. Intuisi auditor.”

Kecakapan intuisi dapat diperoleh jika punya pikiran terbuka, selalu ingin tahu dan objektif. Intuisi diartikan sebagai pertimbangan professional yang merupakan kualitas dan watak dari pikiran yang datang dari pengalaman pribadi. Pendidikan dan pelatihan berperan dalam pengembangan kecakapan intuisi. Pada auditor investigasi diperlukan:

1. Kualitas
2. Keterampilan
3. Keahlian khusus

Ketiganya yaitu kombinasi antara auditor berpengalaman dengan penyelidik kriminal. dalam pelaksanaan tugasnya, auditor investigasi menerapkan berbagai disiplin ilmu, keahlian dan pengetahuan professional.

2.1.4.7 Tujuan Audit Investigatif

Sebelum memulai suatu investigasi, entitas yang memerlukan investigasi perlu menetapkan apa yang sesungguhnya ingin dicapai dari audit investigasi itu. Investigasi merupakan proses yang panjang, mahal dan bisa berdampak negative terhadap *stakeholders*-nya. Oleh karena itu, tujuan dari suatu audit investigasi harus disesuaikan dengan keadaan khusus yang dihadapi, dan ditentukan sebelum investigasi dimulai.

Menurut M. Tuanakotta (2014, 315-319) yang diambil dari K. H. Spencer Picket dan Jennifer Picket, *Financial Crime Investigation and Control* (2002), tujuan audit investigasi adalah sebagai berikut:

1. “Memberhentikan manajemen. Tujuan utamanya adalah sebagai teguran keras bahwa manajemen tidak mampu mempertanggungjawabkan kewajiban fidusianya. Kewajiban fidusia ini termasuk mengawasi dan mencegah terjadinya kecurangan oleh karyawan.
2. Memeriksa, mengumpulkan, dan menilai cukupnya dan relevannya bukti. Tujuan ini akan menekankan bisa diterimanya bukti-bukti sebagai alat bukti untuk meyakinkan hakim di pengadilan. Konsepnya adalah *forensic evidence*, dan bukan sekedar bukti audit.
3. Melindungi reputasi dari karyawan yang tidak bersalah. Misalnya dalam pemberitaan di media masa bahwa karyawan yang tidak bermasalah. Misalnya dalam pemberitaan di media massa bahwa karyawan di bagian produksi menerima uang suap. Tanpa investigasi, reputasi dari semua karyawan di bagian produksi akan tercemar. Investigasi mengungkapkan siapa yang bersalah. Mereka yang tidak bersalah terbebas dari tuduhan (meskipun perguncingan sering kali tetap tidak terhindar).

4. Menemukan dan mengamankan dokumen yang relevan untuk investigasi. Banyak bukti dalam kejahatan keuangan berupa dokumen. Kalau banyak dokumen disusun untuk membunyikan kejahatan, atau kalau dokumen ini dapat member petunjuk kepada pelaku dan penanggung jawab kecurangan, maka tujuan dari investigasi ini adalah menjaga keutuhan dokumen. Ruang kerja harus diamankan, tidak boleh ada orang masuk keluar tanpa izin, dokumen harus diindeks dan dicatat.
5. Menemukan aset yang digelapkan dan mengupayakan pemulihan dari kerugian yang terjadi. Ini meliputi penelusuran rekening bank, pembekuan rekening, izin-izin untuk proses penyitaan dan atau penjualan aset, dan penentuan kerugian yang terjadi.
6. Memastikan bahwa semua orang, terutama mereka yang diduga menjadi pelaku kejahatan, mengerti kerangka acuan dari investigasi tersebut; harapannya adalah bahwa mereka bersedia bersikap kooperatif dalam investigasi itu.
7. Memastikan bahwa pelaku kejahatan tidak bisa lolos dari perbuatannya.
8. Menyapu bersih semua karyawan pelaku kejahatan. Seperti pada butir di atas, tujuan utamanya adalah menyingkirkan “buah busuk” agar ”buah segar” tidak ikut busuk.
9. Memastikan bahwa perusahaan tidak lagi menjadi sasaran penjarahan.
10. Menentukan bagaimana investigasi akan dilanjutkan. Apakah investigasi akan di perluas atau di perdalam, atau justru dibatasi lingkupnya.
11. Melaksanakan investigasi sesuai standar, sesuai dengan peraturan perusahaan, sesuai dengan buku pedoman.
12. Menyediakan laporan kemajuan secara teratur untuk membantu pengambilan keputusan mengenai investigasi di tahap berikutnya.
13. Memastikan pelakunya tidak melarikan diri atau menghilang sebelum tindak lanjut yang tepat dapat diambil. Ini biasanya merupakan tujuan investigasi dalam hal pelaku tertangkap tangan, seperti dalam kasus pencurian di supermarket.
14. Mengumpulkan cukup bukti yang dapat diterima pengadilan, dengan sumber daya dan terhentinya kegiatan perusahaan seminimal mungkin. Pendekatan ini berupaya mencari pemecahan yang optimal dalam kasus yang terjadi.
15. Memperoleh gambaran yang wajar tentang kecurangan yang terjadi dan membuat keputusan yang tepat mengenai tindakan yang harus diambil.
16. Mendalami tuduhan (baik oleh orang dalam atau luar perusahaan, baik lisan maupun tertulis, baik dengan nama terang atau dalam bentuk surat kaleng) untuk menanggapi secara tepat.
17. Memastikan bahwa hubungan dan suasana kerja tetap baik.
18. Melindungi nama baik perusahaan atau lembaga

19. Mengikuti seluruh kewajiban hukum dan mematuhi semua ketentuan mengenai due diligence dan klaim kepada pihak ketiga (misalnya klaim asuransi).
20. Melakukan investigasi dalam jangka waktu yang relatif singkat.
21. Menentukan siapa pelaku dan mengumpulkan bukti mengenai niatnya.
22. Mengumpulkan bukti yang cukup untuk menindak pelaku dalam perbuatan yang tidak terpuji.
23. Mengidentifikasi praktik manajemen yang tidak dapat dipertanggungjawabkan atau perilaku yang melalaikan tanggung jawab.
24. Mempertahankan kerahasiaan dan memastikan bahwa perusahaan atau lembaga ini tidak terperangkap dalam ancaman tuntutan pencemaran nama baik.
25. Mengidentifikasi saksi yang melihat atau mengetahui terjadinya kecurangan dan memastikan bahwa mereka memberikan bukti yang mendukung tuduhan atau dakwaan terhadap si pelaku.
26. Memberikan rekomendasi mengenai bagaimana mengelola risiko terjadinya kecurangan ini dengan tepat”.

Dari 26 poin tujuan investigatif yang dikemukakan, terlihat adanya berbagai tujuan dalam melakukan suatu investigasi. Jadi, dapat ditarik kesimpulan bahwa pemilihan di antara beberapa tujuan investigatif tergantung dari organisasi atau lembaganya, jenis dan besarnya kecurangan, dan budaya di lembaga tersebut. Tanggung jawab untuk menentukan tujuan yang ingin dicapai dalam suatu investigasi terletak pada pimpinan masing-masing entitas itu sendiri.

2.1.4.8 Prosedur dan Teknik Audit Investigatif

Sudarmo, dkk (2008:77) menjelaskan bahwa prosedur audit investigasi mencakup sejumlah tahapan yang secara umum dapat dikelompokkan menjadi lima tahap yaitu:

1. Penelahaan informasi awal

Penelahaan informasi awal merupakan tahap awal yang dilakukan oleh auditor investigatif dengan menelaah informasi yang terdiri dari beberapa bagian, yaitu :

- a. Sumber informasi
- b. Mengembangkan hipotesis awal
- c. Menyusun hasil telaahan informasi awal
- d. Keputusan pelaksanaan audit investigasi

2. Perencanaan audit investigatif

Perencanaan audit investigatif terdiri dari beberapa bagian, yaitu :

- a. Penetapan sasaran, ruang lingkup dan susunan tim
- b. Penyusunan program kerja
- c. Jangka waktu dan anggaran biaya
- d. Perencanaan audit investigatif dengan metode

3. Pelaksanaan audit

Pelaksanaan audit terdiri dari beberapa bagian, yaitu :

- a. Pembicaraan pendahuluan
- b. Pelaksanaan program kerja
- c. Penerapan teknik audit investigative
- d. Melakukan observasi dan pengujian fisik

- e. Mendokumentasikan hasil observasi dan pengujian fisik
- f. Melakukan wawancara
- g. Penandatanganan berita acara
- h. Pendokumentasian dan evaluasi kecukupan bukti
- i. Menetapkan jenis penyimpangan dan kerugian negara
- j. Konsultasi dengan penegak hukum

4. Pelaporan

Pelaporan hasil pemeriksaan investigatif kurang lebih memuat :

- a. Unsur-unsur melawan hukum
- b. Fakta dan proses kejadian, dampak kerugian keuangan akibat penyimpangan/tindakan melawan hukum
- c. Sebab-sebab terjadinya tindakan melawan hukum yang terjadi
- d. Pihak-pihak yang terkait dalam penyimpangan/tindakan melawan hukum yang terjadi
- e. Bentuk kerja sama pihak-pihak yang terkait dalam penyimpangan/tindakan melawan hukum

5. Tindak Lanjut

Pada tahapan tindak lanjut ini, proses sudah diserahkan dari tim audit kepada pimpinan organisasi dan secara formal selanjutnya diserahkan kepada penegak hukum. Penyampaian laporan hasil audit investigatif kepada pengguna laporan diharapkan sudah memasuki pada tahap

penyidikan. Berkaitan dengan kesaksian dalam proses lanjutan dalam peradilan, tim audit investigatif dapat ditunjuk oleh organisasi untuk memberikan keterangan ahli jika diperlukan.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa auditor investigatif harus melakukan prosedur tersebut secara bertahap agar dapat mengungkapkan kecurangan. Apabila auditor investigatif telah melakukan proses-proses di atas, maka auditor tersebut dapat dikatakan telah memiliki kemampuan yang memadai.

Banyak auditor yang sudah memiliki kemampuan dan berpengalaman mengaudit laporan keuangan perusahaan atau lembaga lainnya, ragu-ragu untuk melaksanakan *fraud* audit dan audit investigatif. Padahal teknik-teknik audit yang mereka kuasai, memadai untuk diterapkan dalam audit investigatif.

Menurut M. Tuanakotta (2014: 295-296) dalam Bunga Rosalia (2015) mengenai teknik audit bahwa :

- “Teknik audit adalah cara-cara yang dipakai dalam mengaudit kewajaran penyajian laporan keuangan. Jika teknik-teknik audit umum diterapkan dalam audit investigasi, maka bukti audit yang berhasil dihimpun akan mendukung pendapat auditor independen. Teknik-teknik audit umum relatif sederhana untuk diterapkan dalam audit investigatif. Sederhana, namun ampuh. Tema kesedehanaan dalam pemilihan teknik audit (termasuk audit investigatif) dikemukakan beberapa penulis pasca-Sarbanes Oxley. Ada bermacam-macam teknik audit investigatif untuk pengungkapan *fraud* diantaranya ialah:
1. Penggunaan teknik-teknik audit yang dilakukan oleh internal maupun eksternal auditor dalam mengaudit laporan keuangan, namun secara lebih mendalam dan luas. Adapun teknik-teknik tersebut ialah
 - a. Memeriksa Fisik (*physical examination*)
 - b. Meminta Konfirmasi (*confirmation*)
 - c. Memeriksa Dokumen (*documentation*)
 - d. Review Analitikal (*analytical review*)

- e. Meminta informasi lisan atau tertulis dari auditee (*inquiries of auditee*)
 - f. Menghitung kembali (*reperformance*)
 - g. Mengamati (*observation*)
2. Pemanfaatan teknik audit investigatif dalam kejahatan terorganisir dan penyelundupan pajak penghasilan, yang juga dapat diterapkan terhadap data kekayaan pejabat negara. Teknik audit investigatif ini digunakan untuk menentukan penghasilan kena pajak (PKP) yang belum dilaporkan oleh wajib pajak dalam SPT-nya. Kedua teknik audit investigatif ini adalah *net worth method* dan *expenditure method*.
 3. Penelusuran jejak-jejak arus uang ialah teknik follow the money secara harfiah berarti “mengikuti jejak-jejak yang ditinggalkan dalam suatu arus uang atau arus dana.”
 4. Penerapan teknik analisis dalam bidang hukum ialah teknik analisis dengan menggunakan rumusan mengenai perbuatan melawan hukum seperti yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Jucto Undang-undang nomor 20 tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
 5. Penggunaan teknik audit investigatif untuk mengungkap *fraud* dalam pengadaan barang. Dalam teknik ini melalui tiga tahapan besar yaitu tahap pratender, tahap penawaran dan negosiasi dan terakhir ialah tahap pelaksanaan dan penyelesaian administratif.
 6. Penggunaan *computer forensic*
 7. Penggunaan teknik interogasi yaitu wawancara dan interogasi.
 8. Penggunaan operasi penyamaran
 9. Pemanfaatan *whistleblower*.”

Meskipun ada 9 poin prinsip yang dikemukakan oleh M. Tuanakotta, Terdapat tujuh teknik audit yang lazim dikenal dalam audit atas laporan keuangan, dengan aplikasi dan contoh-contoh audit investigatif, Adapun teknik-teknik tersebut ialah :

- a. “Memeriksa Fisik (*physical examination*)
- b. Meminta Konfirmasi (*confirmation*)
- c. Memeriksa Dokumen (*documentation*)
- d. Review analitikal (*analytic review*)
- e. Meminta informasi lisan atau tertulis dari auditee (*inquiries of auditee*)
- f. Menghitung kembali (*reperformance*).
- g. Mengamati (*observation*)”

2.1.4.9 Alat Bukti Audit Investigatif

Tugas auditor investigatif adalah membuat terang perkara pidana yang dihadapi penyidik dengan cara mengumpulkan bukti. Bukti pada audit investigatif sama dengan bukti yang ditetapkan dalam standar auditing, bukti tersebut harus kompeten.

Audit investigatif dilaksanakan untuk membantu penyidik sehingga alat buktinya harus sesuai dengan alat bukti yang sah menurut Kitab Hukum Acara Pidana (KUHAP). Alat bukti yang sah diatur dalam pasal 184 KUHAP yaitu:

- a. Alat bukti yang sah, yaitu :
 - 1. Keterangan saksi
 - 2. Keterangan ahli
 - 3. Surat
 - 4. Petunjuk
 - 5. Keterangan terdakwa
- b. Hal yang secara umum sudah diketahui dan tidak perlu dibuktikan

Keterangan saksi adalah salah satu alat bukti dalam perkara pidana yang berupa keterangan dari saksi mengenai suatu peristiwa yang ia dengar sendiri, ia lihat sendiri dan ia alami sendiri dengan menyebutkan alasan pengetahuannya itu.

Keterangan ahli adalah keterangan yang diberikan oleh seseorang yang memiliki keahlian khusus tentang hal yang diperlukan untuk membuat terang suatu perkara pidana guna kepentingan pemeriksaan. Keterangan ahli adalah apa yang seorang ahli nyatakan di sidang pengadilan.

Bukti audit adalah berita acara dan surat lain dalam bentuk resmi yang dibuat pejabat umum yang berwenang, keterangan ahli dan surat lain yang berlaku jika ada hubungannya dengan isi dari alat pembuktian yang lain

Petunjuk adalah perbuatan, kejadian atau keadaan yang karena penyesuaiannya, baik antara yang satu dengan yang lain maupun dengan tindak pidana itu sendiri, menandakan bahwa telah terjadi suatu tindak pidana dan siapa pelakunya. Petunjuk hanya dapat di peroleh datengan saksi, surat dan keterangan terdakwa.

Keterangan terdakwa adalah apa yang terdakwa nyatakan dalam sidang tentang perbuatan yang ia lakukan atau apa yang ia ketahui sendiri atau apa yang ia alami sendiri.

Menurut Soejono Karni (2000:113) tugas auditor sebagai tenaga ahli sebagai mana dimaksud pasal 120 ayat (I) KUHAP adalah:

- 1) Mengumpulkan bukti-bukti surat untuk
 - a) Dasar Berita Acara Pemeriksaan (BAP) auditor sebagai saksi ahli dan pembuatan keterangan ahli.

- b) Membantu penyidik dengan mengumpulkan bukti-bukti agar dapat membuat BAP secara benar sesuai (pokok perkara/dakwaan jaksa) terhadap tersangka dan saksi serta saksi ahli.

2) Sebagai saksi ahli di persidangan

Dalam persidangan hakim tidak boleh menjatuhkan pidana kepada seseorang kecuali apabila sekurang-kurangnya ada dua alat bukti yang sah ialah memperoleh keyakinan bahwa tindak pidana benar-benar terjadi bahwa terdakwa benar-benar melakukannya. (repository.widyatama.ac.id)

2.1.4.10 Pelaksanaan Audit Investigatif

Dalam pelaksanaan audit, auditor harus merencanakan dan melaksanakan dengan sikap skeptis profesional. Dalam merencanakan dan melaksanakan tugasnya auditor harus menerapkan azas praduga tak bersalah. Penerapan azas praduga tak bersalah berlaku juga pada waktu pembuatan laporan audit investigatif. Dalam standar *auditing* digunakan istilah unsur- unsur pelanggaran. Baik menurut hakim maupun dengan penyidik, dalam laporan audit digunakan kata “diduga”.

Kasus yang ditangani penyidik, pada umumnya kasus hasil penyidikan Polisi atau Jaksa, tetapi ada juga yang berasal dari penyidikan kasus yang berasal dari laporan khusus lembaga audit yang berindikasi adanya tindak pidana korupsi. Selain lembaga audit menerima surat dari Kepolisian dan Kejaksaan yang isinya minta bantuan tenaga ahli, lembaga audit yang bersangkutan menunjuk tim yang akan

melaksanakan bantuan.

Menurut Soejono Karni (2000:154) tahapan dalam pelaksanaan bantuan tenaga ahli adalah sebagai berikut :

1. Penunjukan tim audit untuk melaksanakan penelitian awal.

Untuk kasus yang berasal dari lembaga audit sebaiknya dilaksanakan oleh tim atau salah satu anggota tim yang melaksanakan audit investigatif untuk kasus yang bersangkutan sudah mengetahui tentang kasus yang di hadapi. Untuk kasus yang baru dan merupakan hasil penyidikan Jaksa atau Polisi sendiri, tim dipilih terutama mereka yang pernah melaksanakan bantuan kepada penyidik untuk kasus yang terkait sama. Tim harus menguasai *accounting*, *auditing* dan mengetahui hukum perundang-undangan yang berlaku.

2. Penelitian awal terhadap kasus yang akan diaudit.

Agar pekerjaan bantuan audit tersebut dapat dilaksanakan secara cepat dan tepat, sebaliknya untuk kasus-kasus yang merupakan hasil penyelidikan Jaksa atau Polisi dapat ditempuh dengan dua cara :

- a. Penyidik memaparkan kasus tersebut dihadapan auditor
- b. Lembaga audit menugaskan tim untuk memperoleh gambaran kasus dengan mendatangi kantor penyidik.

Apabila alternatif kedua yang dipilih, tim audit dalam penelitian awal :

- a. Menanyakan kepada penyidik mengenai perintah penyidikan.

- b. Apabila dalam penanganan kasus diperlukan surat izin, misalnya kasus kredit bank, auditor menanyakan apakah telah ada izin dari Bank Indonesia.
- c. Apakah terdakwa ditahan atau tidak.
- d. Bukti-bukti surat apa saja yang telah disita.
- e. Auditor mempelajari BAP terdakwa dan BAP para saksi.
- f. Setelah memperoleh gambaran kasus yang dihadapi, bisa memperkirakan bukti-bukti surat apa yang masih diperlukan.

Dalam setiap kasus umumnya berbeda, sehingga data yang diperoleh dalam penelitian awal pada umumnya juga berbeda-beda.

3. Pembentukan tim audit

Tim yang melaksanakan audit sebaiknya sama dengan tim yang melaksanakan penelitian awal. Dari penelitian awal, auditor sudah mengetahui gambaran kasus yang dihadapi, sehingga petunjuk tim audit lebih sesuai dengan kasus yang dihadapi. Diusahakan salah satu anggota tim pernah menangani kasus yang relatif sama. Dari sekian kasus yang sulit dan memakan tenaga adalah manipulasi keuangan dengan memanipulasi pembukuan, pengerjaan pembukuan tidak sesuai dengan akuntansi yang berlaku umum, dan buku besar maupun

laporan keuangan yang belum dibuat.

4. Pelaksanaan audit

Dalam melaksanakan audit sebaiknya auditor memfokuskan pada bukti surat. Apabila tindak pidana khusus terbuat merupakan satu kasus, setiap kasus diaudit dari awal sampai akhir transaksi tersebut. Sebagai acuannya adalah kebijakan perusahaan. Kepres dan ketentuan lain yang ada hubungannya dengan kasus yang dihadapi. Apabila terjadi hal-hal yang menyimpang dari aturan atau ketentuan tersebut merupakan pelanggaran terhadap hukum material auditor harus mengumpulakn bukti-bukti tersebut.

5. Keterangan ahli

Apabila perkara sudah terang dan telah ada kesesuaian dengan penyidik, auditor membuat keterangan ahli. Keterangan ahli di tandatangani ketua tim audit, bukan kepala lembaga audit.

6. Auditor di Berita Acara Pidana (BAP)

Auditor yang akan menjadi saksi ahli disidang pengadilan di BAP oleh penyidik. Tetapi kadang kala justru auditor yang mempersiapkan BAP karena BAP harus sejalan dengan keterangan ahli. Hal ini dapat di maklumi karena untuk kasus tertentu yang tahu benar dengan kasus tersebut adalah auditor. Pernyataan dan jawaban dalam BAP dibuat sedemikian rupa hingga mencerminkan BAP saksi ahli.

7. Auditor menjadi saksi ahli di sidang pengadilan

Auditor sebagai saksi ahli yang terjun ke pokok perkara sehingga sering dipermasalahkan untuk penasehat hukum. Diusahakan jawaban dari saksi ahli tidak menimbulkan pernyataan baru dan auditor harus berusaha sedemikian rupa sehingga tidak dapat ditarik ke masalah hukum atau yang diluar keahlian auditor atau kasus menjadi kasus perdata.

Pengumpulan buku, terutama bukti surat yang bertumpuk akan memakan waktu, sedangkan penahanan tersangka oleh penyidik terbatas (60hari). Oleh karena itu pelaksanaan audit investigatif yang efektif tentu saja dapat membantu auditor dalam memperoleh bukti yang diperlukan dalam jangka waktu yang relatif singkat.

Audit investigatif yang efektif menurut Amin Widjaja (2005:43) harus dapat melakukan berikut ini dengan kemampuan yang cukup :

1. Mempelajari pengendalian intern
2. Menilai kebaikan dan kelemahan pengendalian itu
3. Skeneraio desain dan kerugian kecurangan yang potensial berdasarkan kelemahan yang diidentifikasi dan pengendalian internal
4. Mengidentifikasi akun yang dipertanyakan, saldo akun dan hubungan antara akun, untuk perbedaan dari yang diperkirakan

sekarang dan hubungan masa lalu (rasio masa lalu)

5. Mengidentifikasi transaksi yang dipertanyakan
6. Membedakan kesalahan manusia yang sederhana dan penghilangan masukan dari ayat jurnal yang curang
7. Mengikuti arus dokumen yang mendukung transaksi
8. Mengikuti arus dana ke dalam dan keluar dari akun organisasi
9. Mencari dokumen pendukung untuk transaksi yang dipertanyakan

Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Kemampuan Auditor terhadap Efektifitas Audit Investigatif

Instansi pemerintah maupun swasta diwajibkan membuat laporan keuangan dari setiap kegiatan yang dilakukannya, hal ini dilakukan untuk menggambarkan kinerja keuangannya. Kemudian laporan keuangan tersebut akan diperiksa kewajarannya oleh auditor. Dalam proses audit laporan keuangan, kemungkinan adanya indikasi penyimpangan yang mengakibatkan kerugian keuangan/kekayaan Negara sangatlah besar.

Audit investigatif adalah salah satu cara yang efektif untuk mengungkapkan adanya kecurangan, karena audit investigatif dilakukan oleh seorang ahli akuntansi dan auditing sehingga dapat mengungkapkan kecurangan. Dengan dilakukannya audit investigatif penyidik dapat memperoleh kepastian apakah tersangka benar-benar bersalah atau tidak karena tugas auditor dalam audit investigatif adalah memperoleh bukti yang sangat dibutuhkan oleh penyidik untuk memperkuat dugaan. Pelaksanaan audit investigatif haruslah seefektif mungkin, hal ini sangat terkait dengan waktu penahanan tersangka yang cukup terbatas. Diharapkan dengan waktu yang cukup singkat, auditor mampu mendeteksi semua kecurangan yang ada. Agar dapat memperoleh bukti yang memadai sehingga dapat digunakan sebagai bukti bahwa adanya kecurangan. Maka dari itu auditor dituntut untuk dapat memiliki berbagai kemampuan dalam pengungkapan kecurangan tersebut agar tujuan dari audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan dilakukan secara efektif. Tuanakotta

(2012:349) mengemukakan bahwa “Auditor investigatif yang akan melaksanakan audit investigasi harus memenuhi persyaratan kemampuan/keahlian”. Kemudian Sulistyowati (2003) mengemukakan bahwa:

“Auditor adalah seorang akuntan yang bertugas melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan sebuah entitas untuk menilai kewajaran laporan keuangan tersebut. Untuk dapat melakukan audit investigasi tentu saja diperlukan keahlian khusus. Seorang auditor yang sudah terlatih dalam bidang audit mempunyai potensi untuk menjadi *Fraud* auditor. Untuk itu seorang auditor disyaratkan harus memiliki kemampuan teknis dan kemampuan non teknis. Keahlian teknis adalah kemampuan mendasar seorang berupa pengetahuan prosedural dan kemampuan klerikal lainnya dalam lingkup akuntansi secara umum dan auditing”.

Rasuli (2000) dalam Sulistyowati (2003) menjelaskan bahwa :

“Keahlian non teknis merupakan kemampuan auditor yang ditentukan oleh faktor personal dan pengalaman. Keahlian non teknis yang dibutuhkan seorang auditor adalah: secara personal, auditor harus memiliki rasa percaya diri, tanggung jawab, ketekunan, ulet, enerjik, cerdas, kreatif, mampu beradaptasi, jujur, dan cekatan”.

Sulistyowati (2003) juga mengemukakan bahwa:

“Seorang auditor juga harus memiliki kemampuan berpikir analitis dan logis, cerdas, tanggap, berpikir cepat, dan terperinci. Selain keahlian non teknis tersebut, *fraud* auditor membutuhkan keahlian khusus yaitu sikap ingin tahu (*Curiosity*), curiga profesional (*professional skepticism*). Ketangguhan (*persistence*), kreativitas (*creativity*), kepercayaan (*confidence*), dan pertimbangan profesional (*professional judgement*)”.

Adapun Theodorus M. Tuanakota (2014: 104) mengemukakan kemampuan auditor investigatif sebagai berikut:

“Auditor harus memiliki kemampuan yang unik. Disamping keahlian teknis, seorang Auditor investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara fair, tidak memihak, sah (mengikuti ketentuan undang-undang), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap. kemampuan untuk

memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkannya dengan akurat dan lengkap adalah sama pentingnya. Pemeriksa *fraud* adalah gabungan antara pengacara, akuntan, kriminolog dan detektif (investigator).”

Menurut Rahmayani (2014) yang didukung dengan penelitian yang dilakukan Fitriyani (2012) bahwa kemampuan auditor sangat berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit dalam pengungkapan kecurangan.

Dengan adanya kemampuan auditor yang memenuhi kualifikasi, pihak yang memakai laporan audit dan pihak-pihak lain dapat mengukur efektivitas dari pelaksanaan audit investigatif sehingga hasilnya dapat meminimalisasi kerugian keuangan/kekayaan Negara.

2.2.2 Pengaruh Pelaksanaan *Whistleblowing* terhadap Efektifitas Audit Investigatif

Menurut Mark Zimbelman (2006: 114) *Whistleblowing System* merupakan aspek yang berkaitan dengan mekanisme dan prosedur kerja. Penyampaian laporan pelanggaran harus dibuat mekanisme yang dapat memudahkan karyawan menyampaikan laporan pelanggaran. Perusahaan harus menyediakan saluran khusus yang digunakan untuk menyampaikan laporan pelanggaran, entah itu berupa email dengan alamat khusus yang tidak dapat diterobos oleh bagian *Information Technology* (IT) perusahaan, atau kotak pos khusus yang hanya boleh diambil petugas Sistem Pelaporan Pelanggaran, ataupun saluran telepon khusus yang akan ditangani oleh petugas khusus pula sehingga auditor dapat memperoleh gambaran yang wajar tentang

pelanggaran yang terjadi dan membuat keputusan yang tepat mengenai tindakan yang harus diambil.

Menurut Semendawai dkk (2011:1) Whistleblowing system dapat digunakan oleh perusahaan manapun untuk mengembangkan manual sistem pelaporan pelanggaran di masing-masing perusahaan. Pada umumnya, whistleblower akan melaporkan tindak kecurangan kepada otoritas yang lebih tinggi, semisalnya langsung ke dewan direksi, komisaris, kepala kantor, atau kepala otoritas publik diluar organisasi yang berwenang serta media masa.

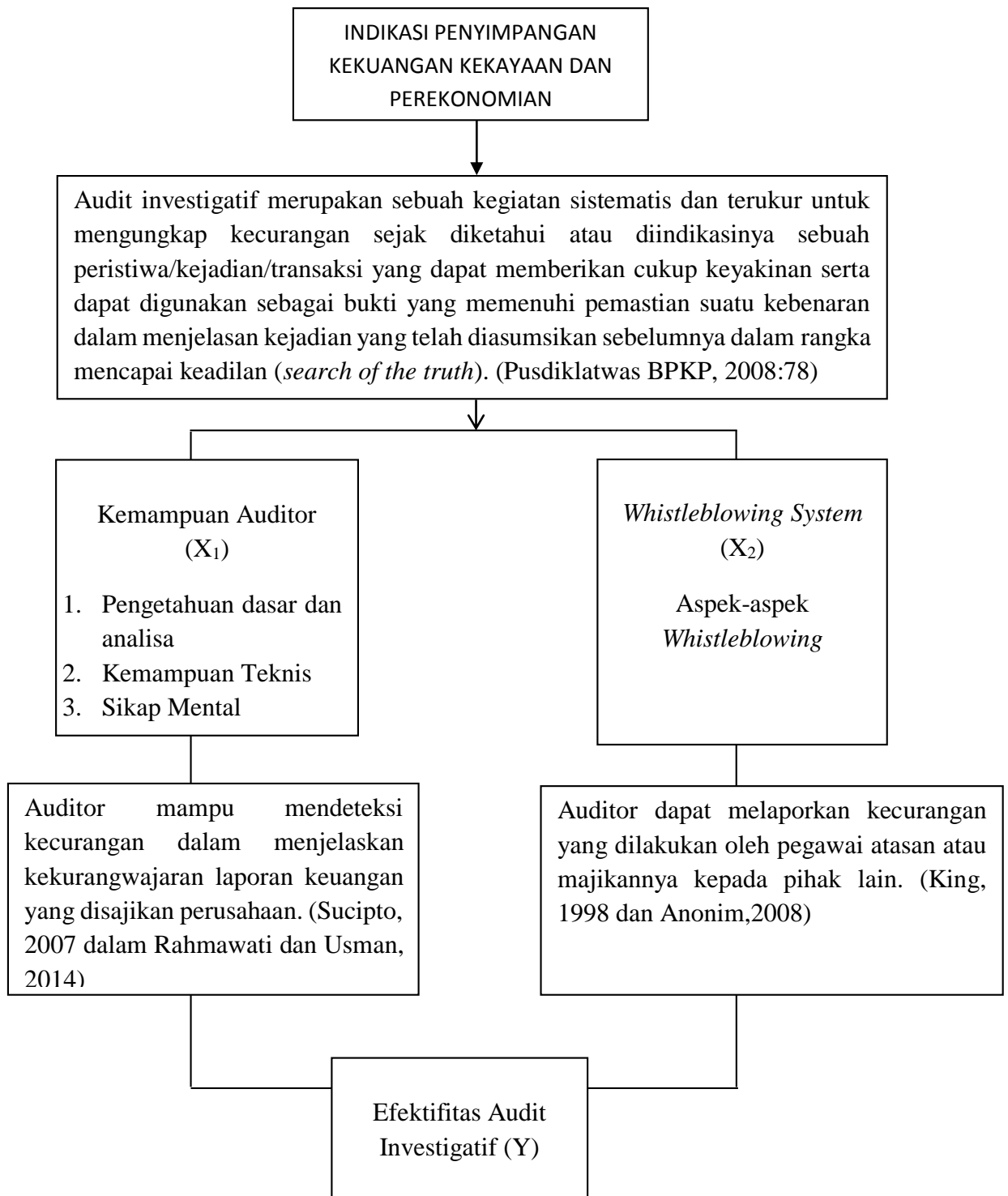
Menurut Husaini (2008:14) pada organisasi fungsi auditor mempunyai peran penting untuk meningkatkan kesadaran fraud di dalam suatu organisasi, dengan cara: Mendorong manajemen senior untuk menetapkan tone of the top, menciptakan kesadaran pengendalian, dan membantu mengembangkan respon yang terpercaya terhadap risiko fraud yang potensial. Termasuk juga mempertegas eksistensi dan kepatuhan kepada nilai-nilai organisasi dan code of conduct perusahaan serta melaporkan setiap aktivitas yang memunculkan kegiatan pada aktivitas yang illegal tidak etis melalui whistleblowing system. Dengan adanya pernyataan komitmen dari seseorang atau beberapa karyawan akan kesediaannya untuk melaksanakan *whistleblowing system* dan ikut berpartisipasi aktif untuk ikut melaporkan adanya pelanggaran maka audit investigatif dapat berjalan secara efektif dalam mengungkapkan kecurangan.

Menurut COSO (The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) dengan adanya penerapan whistleblowing system di suatu perusahaan yang merupakan wadah bagi seorang whistleblower dalam mengungkapkan kecurangan yang terjadi di dalam perusahaan sehingga dapat membantu auditor dalam menangani kasus kecurangan yang terjadi di dalam perusahaan.

Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut maka gambar kerangka pemikiran ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2.2

Kerangka Pemikiran



2.2.3 Hasil Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1

Tinjauan atas Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Topik Penelitian	Hasil Penelitian
1	Virgia Lestari (2015)	Pengaruh Kemampuan Auditor dan Peran <i>Whistleblower</i> terhadap Efektivitas Prosedur Audit Investigatif	Variabel Independen (X): Kemampuan Auditor dan Peran <i>Whistleblower</i> Variabel Dependen (Y): Efektivitas Prosedur Audit Investigatif	Menganalisa Pengaruh Kemampuan Auditor dan Peran <i>Whistleblower</i> terhadap Efektivitas Prosedur Audit Investigatif	Hasil penelitian membuktikan bahwa: a. Kemampuan auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. b. Peran <i>Whistleblower</i> berpengaruh positif terhadap Efektivitas Audit Investigatif
2	Laras Rahmayani Dr. Kamaliah,	Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor,	Variabel Independen (X): Kemampuan Auditor,	Menganalisa Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional	Hasil penelitian membuktikan bahwa: a. Kemampuan auditor

	MM., Ak.,CA Dra. Susilatri, MM., Ak.,CA (2014)	Teknik Audit dan <i>Whistleblower</i> Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan.	Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit Dan <i>Whistleblower</i> Variabel Dependen (Y): Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan.	Auditor, Teknik Audit Dan <i>Whistleblower</i> Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan.	berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan. b. :Skeptisme profesional auditor berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan. c. Teknik audit investigatif yang dipilih auditor berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan.
--	--	--	---	--	--

					d. Peran <i>whistleblower</i> berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan.
3	Alfiyani Alimin (2018)	Pengaruh Audit Investigasi, Kompetensi Auditor dan <i>Whistleblowing System</i> Terhadap Pengungkapan Kecurangan Pada Kantor BPKP RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan	Variabel Independen (X): Audit Investigasi, Kompetensi Auditor dan <i>Whistleblowing System</i> Variabel Dependen (Y): Pengungkapan Kecurangan Pada Kantor BPKP RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan	Menganalisa Pengaruh Audit Investigasi, Kompetensi Auditor dan <i>Whistleblowing System</i> Terhadap Pengungkapan Kecurangan Pada Kantor BPKP RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan	Hasil penelitian membuktikan bahwa: a. Audit Investigatif berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan (<i>fraud</i>). b. Kompetensi Auditor berpengaruh positif terhadap pengungkapan kecurangan (<i>fraud</i>). c. <i>Whistleblowing System</i> berpengaruh

					positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan (<i>fraud</i>).
4	Agung Kresna Yogaswartha Antonio Lameng1 Anak Agung Ngurah Bagus Dwirandra 2 (2018)	Pengaruh Kemampuan, Pengalaman, dan Independensi Auditor Pada Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif	Variabel Independen (X): Kemampuan, Pengalaman, dan Independensi Auditor Variabel Dependen (Y): Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif	Menganalisa Pengaruh Kemampuan, Pengalaman, dan Independensi Auditor Pada Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif	Hasil penelitian membuktikan bahwa: a. Kemampuan auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. b. Pengalaman auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif. c. Independensi auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif

Berikut ini adalah penjelasan dari penelitian terdahulu beserta persamaan dan perbedaannya dengan penulis:

1. Virgia Lestari yang meneliti Pengaruh Kemampuan dan Peran *Whistleblower* terhadap Efektivitas Prosedur Audit Investigatif. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis satu (H1) dibuktikan bahwa Kemampuan Auditor berpengaruh positif terhadap Efektivitas Prosedur Audit Investigatif, yang bermakna bahwa semakin memadai kemampuan auditor, semakin efektif pula prosedur audit investigative. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dua (H2) dibuktikan bahwa peran *whistleblower* berpengaruh positif terhadap efektivitas prosedur audit investigatif, yang bermakna bahwa semakin memadai peran *whistleblower*, semakin efektif pula prosedur audit investigative.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis memiliki banyak persamaan yaitu terdapat pada variabel bebas nya mengenai Kemampuan Auditor dan variabel terikatnya Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif serta pada lokasi penelitian, penelitian sebelumnya pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Jawa Barat. Adapun perbedaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis memiliki banyak perbedaan yaitu terdapat pada operasionalisasi variabel yang digunakan oleh peneliti sebelumnya serta sampel yang digunakan oleh peneliti sebelumnya.

2. Laras Rahmayani, Dr. Kamaliah, MM., Ak.,CA dan Dra. Susilatri, MM., Ak.,CA (2014) yang meneliti Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit dan *Whistleblower* Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis satu (H1) dibuktikan bahwa Kemampuan Auditor berpengaruh secara signifikan terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Pengujian ini berhasil membuktikan hipotesis pertama tersebut berpengaruh secara signifikan.. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dua (H2) Sikap Skeptisme Professional Auditor berpengaruh secara signifikan terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan, artinya hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tiga (H3) dibuktikan bahwa teknik audit berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Pengujian ini berhasil membuktikan hipotesis ketiga dalam penelitian ini diterima.. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis empat (H4) dibuktikan bahwa peran *whistleblower* berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan, artinya hipotesis keempat dalam penelitian ini menyatakan diterima.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis memiliki banyak persamaan yaitu terdapat pada variabel bebas nya

mengenai Kemampuan Auditor dan *Whistleblower* serta variabel terikatnya sama yaitu Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Perbedaan pada variabel bebas penelitian terdahulu mengenai Skeptisme Profesional Auditor,

3. Alfiyani Alimin (2018) yang meneliti Pengaruh Audit Investigasi, Kompetensi Auditor dan *Whistleblowing System* Terhadap Pengungkapan Kecurangan Pada Kantor BPKP RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis satu (H1) dibuktikan bahwa Audit Investigasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi audit investigasi yang dimiliki seorang auditor maka semakin baik juga pengungkapan kecurangan yang dihasilkan. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dua (H2) Kompetensi Auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kompetensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka pengungkapan kecurangan yang dihasilkan semakin baik. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tiga (H3) dibuktikan bahwa *Whistleblowing System* berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengungkapan kecurangan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi *Whistleblowing System* yang dihasilkan seorang auditor maka semakin baik juga pengungkapan kecurangan yang diperoleh.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis memiliki banyak persamaan yaitu terdapat pada variabel bebas nya mengenai Kemampuan Auditor, Pelaksanaan *Whistleblowing* penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, serta variabel terikatnya adalah Audit Investigasi. Perbedaan pada variabel bebas penelitian terdahulu mengenai Audit Investigasi, Kompetensi Auditor.

4. Agung Kresna Yogaswara Antonio Lameng¹ Anak Agung Ngurah Bagus Dwirandra² (2018) yang meneliti Pengaruh Kemampuan, Pengalaman, dan Independensi Auditor Pada Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif Berdasarkan hasil pengujian hipotesis satu (H1) dibuktikan bahwa kemampuan auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, yang bermakna bahwa semakin memadai kemampuan auditor, semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dua (H2) dibuktikan bahwa Pengalaman auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, yang bermakna bahwa semakin berpengalaman seorang auditor, semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif.. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tiga (H3) dibuktikan bahwa Independensi auditor berpengaruh positif pada efektivitas pelaksanaan prosedur audit investigatif, yang bermakna bahwa semakin independen seorang auditor, semakin efektif pula pelaksanaan prosedur audit investigatif.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis memiliki banyak persamaan yaitu terdapat pada variabel bebas nya mengenai Kemampuan Auditor dan variabel terikatnya Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit Investigatif. Perbedaan pada variabel bebas penelitian terdahulu mengenai Pengalaman, dan Independensi Auditor.

2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Arikunto S (2006,71) dalam Riski Annisa Zein, (2011 :52) adalah sebagai berikut:

"Suatu jawaban yang bersifat sementara terhadap permasalahan penelitian, sampai terbukti melalui data yang terkumpul"

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara karena jawaban yang diberikan baru berdasarkan teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi, hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban empirik (sugiyono, dalam Mira Resmana, 2012:51).

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran diatas dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

1. Kemampuan auditor investigatif berpengaruh terhadap efektifitas audit investigasi

2. *Whistleblowing system* berpengaruh terhadap efektifitas audit investigasi